

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NCJ061894

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Sentencia 203/2016, de 1 de diciembre de 2016

Pleno

Cuestión prejudicial de validez de normas forales fiscales núm. 1042/2015

(BOE de 9 de enero de 2017 y BOG de 13 de febrero)

**SUMARIO:**

**Procedimientos constitucionales. Cuestiones prejudiciales contra normas fiscales forales.** A partir de la reforma introducida en la Ley Orgánica 2/1979 (LOTC) por la también Ley Orgánica 1/2010, los recursos directos basados en fundamentos de inconstitucionalidad quedan excluidos del conocimiento de los tribunales contencioso-administrativos por corresponder al Tribunal Constitucional, mientras que los recursos indirectos basados en la inconstitucionalidad de la norma foral fiscal no podrán ser resueltos sin plantear previamente ante el Tribunal Constitucional la cuestión de validez de la norma foral fiscal. Las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos serán parámetro de constitucionalidad de las normas forales únicamente en la medida en que la competencia de los territorios forales para mantener, establecer, regular y gestionar, su propio régimen tributario deba atender a la estructura general impositiva del Estado, pues aquellos territorios han de establecer unos impuestos en los que sea identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal.

**Regímenes especiales por razón del territorio. País Vasco. IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos.** El art. 30.2 de la Norma foral 10/2006 configura un régimen de determinación de la base imponible que no es alternativo a la estimación directa, sino que se superpone a la misma, permitiendo que ambos métodos puedan aplicarse sucesivamente para el cálculo de una misma obligación tributaria. El precepto impugnado configura así una estimación directa que se puede denominar como «impropia» dado que en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante. Se vulnera con ello la regla de armonización impuesta en el art. 3 a) Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco) que obliga a los territorios forales a adecuar su normativa a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, lo que determina la nulidad del precepto foral por desfigurar el concepto de estimación objetiva contenido en este último texto legal del Estado, sin que existan especialidades o peculiaridades en la Ley del concierto que permitan, ex art. 3 a) Ley 12/2002, apartarse del mismo.

[Vid., en el mismo sentido, STS, de 23 de octubre de 2014, recurso nº 230/2012 (NFJ056890)].

**PRECEPTOS:**

Norma foral 10/2006 de Gipuzkoa (IRPF), art. 30.2.

Norma Foral 3/2014 de Gipuzkoa (IRPF), art. 25.

Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco), arts. 2, 3.a) y 6.

Ley Orgánica 2/1979 (LOTC), art. 2.1 d), 8, 9 y 28 y Disp. Adic. Quinta.

Ley Orgánica 3/1979 (Estatuto de Autonomía País Vasco), arts. 38 y 41.2.a).

Constitución Española, arts. 31 y 106 y Disp. Adic. Primera.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50 y 52.

**PONENTE:**

*Don Antonio Narváez Rodríguez.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-

Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

### SENTENCIA

En la cuestión prejudicial de validez de normas forales fiscales núm. 1042-2015, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, por presunta vulneración del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Han comparecido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; el Letrado del Gobierno Vasco, en su representación; la Procuradora de los Tribunales, doña Rocío Martín Echagüe, en representación, tanto de las Juntas Generales de Gipuzkoa como de la Diputación Foral de Gipuzkoa; y la Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. El día 24 de febrero de 2015 tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de 4 de febrero de 2015 (en los recursos acumulados núms. 200-2013 y 389-2013), por el que se acuerda plantear una cuestión prejudicial sobre la validez del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, por presunta vulneración del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión prejudicial son los siguientes:

a) Don J.I.M.C, transportista autónomo de mercancías por carretera, estaba acogido para la determinación de sus rendimientos de actividades económicas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas durante los ejercicios 2008 y 2009, al método de estimación objetiva por módulos. Una vez presentadas las autoliquidaciones del citado impuesto, el servicio de gestión de impuestos directos de la hacienda foral de Gipuzkoa le giró dos liquidaciones provisionales por importes de 6.850,07 € (liquidación núm. 529663730000Z) y 12.348,89 € (liquidación núm. 529663729000), respectivamente, en aplicación del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, calculándole de oficio la renta real derivada de su actividad económica.

b) Contra las liquidaciones anteriores se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (reclamaciones acumuladas núms. 2012-0206 y 2012-0207), respecto de las cuales, una vez transcurrido un año desde su interposición, la parte reclamante las entendió desestimadas por silencio negativo (de conformidad con lo dispuesto en el art. 245 de la Norma Foral 2/2005, general tributaria).

c) Promovidos dos recursos contencioso-administrativos (núms. 200-2013 y 389-2013) contra las anteriores desestimaciones presuntas, se procedió a su acumulación en un solo procedimiento por Auto de fecha 25 de noviembre de 2013, que, una vez concluso, mediante providencia con fecha de 9 de diciembre de 2014 se señaló para votación y fallo el día 16 de diciembre de 2014. Acto seguido, mediante escrito registrado el día 15 de diciembre de 2014, la parte recurrente puso en conocimiento del órgano judicial que el Tribunal Supremo, mediante Sentencia de fecha 23 de octubre de 2014, había declarado la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8/1998, de 24 de diciembre, de contenido idéntico al art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, aplicada a las liquidaciones objeto del recurso contencioso-administrativo.

d) Por nueva providencia del día 19 de diciembre de 2014, con suspensión del plazo para dictar Sentencia, de conformidad con el art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), la Sala acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen lo que considerasen oportuno sobre la pertinencia de plantear una cuestión prejudicial con relación al artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del territorio histórico de Gipuzkoa, por la posible vulneración de la disposición adicional primera y del art. 31, ambos de la Constitución, en relación con el art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

e) Evacuado el trámite de alegaciones conferido, las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa consideraron innecesario el planteamiento de la cuestión. Por su parte, la parte recurrente y el Ministerio Fiscal entendieron que era procedente su promoción.

3. En la fundamentación jurídica del Auto que ha promovido la cuestión prejudicial, tras precisar los antecedentes de hecho en su planteamiento y concretar las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal sobre la constitucionalidad del precepto controvertido, precisa el órgano judicial, antes de nada, que ha venido entendiendo que el art. 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8/1998, no vulneraba el art. 3 a) del concierto económico, pues lo previsto en aquél precepto se habría de enmarcar dentro del ámbito de la potestad normativa reconocida a las instituciones forales y, en concreto, a las juntas generales. Sin embargo, este criterio fue rechazado por la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), que consideró que el artículo 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8/1998 no respetaba el concepto de estimación objetiva, ya que autorizaba a los órganos forales de gestión e inspección a modificar el importe obtenido como base imponible aun cuando se hubiese aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos, lo que llevaba a una configuración de un sistema de estimación directa impropia que subvertía el concepto de estimación objetiva derivado de la Ley general tributaria, con vulneración del artículo 3 a) de la Ley del concierto.

Concretamente, a juicio de la citada Sentencia del Tribunal Supremo, la Norma Foral preveía que, «de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento», se procedería al «ingreso o devolución de la cuota resultante». Sin embargo, en la medida que la estimación objetiva de la base del tributo, a diferencia de lo que acontece con la estimación directa, por su propia naturaleza, sólo puede arrojar un resultado estimativo, la previsión foral no respeta el concepto de estimación objetiva, ya que autoriza a los órganos forales de gestión e inspección a modificar el importe obtenido como base imponible cuando se haya aplicado correctamente el régimen de signos, índices o módulos. De hecho, ni siquiera se aligeran las obligaciones formales —otra de las características intrínsecas de la estimación objetiva— pues al permitirse el ajuste del resultado de módulos al rendimiento real de la actividad económica, se está exigiendo tener disponible la documentación suficiente para acreditarlo. Por otra parte, al ser un régimen voluntario, cuando el obligado tributario opta por acogerse a la estimación objetiva está asumiendo su carácter presuntivo, y lo mismo debería hacer la Administración, so pena de subvertir el concepto de estimación objetiva para convertirla en una suerte de estimación directa «impropia». En fin, no es, ni puede ser bastante, para respetar las normas armonizadoras, la mera coincidencia nominal, el mero nomen iuris, cuando la configuración que se ha hecho no responde a las características intrínsecas que determinan este concepto tributario en la Ley general tributaria.

Según lo que antecede, considera el órgano judicial que, con fundamento en la doctrina del Tribunal Supremo, que no comparte pero respecto de la que se siente vinculado, debe plantear la cuestión prejudicial puesto que los argumentos del Tribunal Supremo para declarar nulo el art. 26.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 8/1998, son trasladables al contenido del art 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, de similar contenido.

4. Mediante providencia de fecha 7 de julio de 2015, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión prejudicial planteada y, de conformidad con lo previsto en el art. 10.1 c) LOTC, reservar para sí el conocimiento de la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece la disposición adicional quinta, apartado 2, y el art. 37.3, ambos de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, al Gobierno de la Nación, al Gobierno y al Parlamento del País Vasco, a las Juntas Generales del territorio histórico de Gipuzkoa y a la Diputación Foral de Gipuzkoa, por conducto de sus Presidentes, del Ministro de Justicia y del Diputado General, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar

la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado», en el «Boletín Oficial del País Vasco» y en el «Boletín Oficial de Gipuzkoa» (lo que tuvo lugar en el «BOE» núm. 168, de 15 de julio; en el «BOPV» núm. 141, de 28 de julio; y en el «BOG» núm. 142, de 28 de julio).

5. Por escrito registrado en este Tribunal el día 16 de julio de 2015 se recibió una comunicación de la Vicepresidenta Primera y Presidenta en funciones del Congreso de los Diputados, por la que ponía en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de dar por personada a esta Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General. Posteriormente, mediante escrito registrado el día 20 de julio siguiente, el Presidente del Senado remitió otra comunicación, por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

6. El Abogado del Estado presentó escrito en el Registro General de este Tribunal el día 30 de julio de 2015 en el que suplicaba que se dictase Sentencia por la que se estimase la presente cuestión. A tal efecto, ha arrancado en su escrito precisando que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 recoge la regulación del régimen de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas de Gipuzkoa, de forma idéntica a como lo hacía el art. 28.2 de la Norma Foral 8/1998, que fue declarada nula por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014, por infracción de los mismos artículos constitucionales y legales recogidos en el planteamiento de la cuestión prejudicial. Señala a este respecto que para el Tribunal Supremo, la regulación de la estimación objetiva prevista en el precepto cuestionado difiere sustancialmente de la recogida en la Ley general tributaria, cuyo marco debe necesariamente respetar Gipuzkoa, ex art. 3 a) de la Ley del concierto económico con el País Vasco, habiéndose creado un régimen «impropio» de estimación directa que sólo coincide en su denominación formal con el régimen de estimación objetiva previsto en la Ley general tributaria, y que altera lo que se pueden considerar como elementos esenciales del mismo: la voluntariedad en su aplicación, la tributación por el rendimiento imputado y el aligeramiento en la llevanza de contabilidad.

Para el Abogado del Estado los territorios históricos, titulares de la potestad tributaria derivada de la disposición adicional primera de la Constitución, tienen que ejercerla en el marco de armonización con el Estado, pues como señalaba la STC 208/2012 (FJ 4), el reconocimiento de los derechos previstos en esa disposición constitucional, se realizará por medio de las leyes de desarrollo de la autonomía y, en particular, por las leyes que, en su marco, se dicten para el ejercicio de la potestad tributaria, que, en el caso del País Vasco, es la Ley 12/2002, conforme a la cual los territorios históricos en la elaboración de la normativa tributaria «[s]e adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico» [art. 3 a)]. Sin embargo, la regulación contenida en art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 sobre el régimen de estimación objetiva no reúne los caracteres esenciales de dicho régimen contenidos en el art. 52 de la Ley general tributaria y, por tanto, infringe el art. 3 a) del concierto, al apartarse en su regulación sustancialmente del régimen común que actúa como límite de su competencia tributaria.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 28 de agosto de 2015, don Javier Otaola Bajeneta, Letrado del Gobierno Vasco-Eusko Jaurlaritza, solicitó que se le tuviera por personado en nombre y representación del mismo y que se desestimara la presente cuestión prejudicial, declarando que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, es plenamente constitucional. Tras precisar los efectos que ha tenido la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder judicial, en la corrección del déficit de protección constitucional de la foralidad, señala el Letrado del Gobierno Vasco que la duda suscitada por el órgano judicial no responde a una falta de claridad y criterio, sino que viene forzada por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 (por la que se casó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de diciembre de 2011), que anuló el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre (que tenía una redacción idéntica a la del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006), desautorizando la doctrina elaborada por el órgano judicial conforme a la cual concluía con la validez del citado art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006.

Una vez hecha la precisión que antecede, subraya el Gobierno vasco que, de conformidad con el art. 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Territorios Históricos «podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen

tributario», lo que no se limita a una regulación de desarrollo o complementariedad del régimen tributario general sino a la de un régimen tributario propio, aunque concertado con el común. Esto supone que cuando el art. 3 a) de la Ley 12/2002 dispone que los regímenes tributarios de los territorios históricos «[s]e adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico», está exigiendo sólo la existencia de un orden general común mínimo para todos los tributos, pero en modo alguno impide que las normas forales generales tributarias de los territorios históricos vascos puedan establecer variaciones de regulación con respecto a lo dispuesto en la Ley general tributaria siempre, claro está, que estas no afecten a los elementos básicos de igualdad, ni alteren conceptos tributarios que definen la naturaleza de los diferentes tributos. Pues bien, la estimación objetiva es un elemento instrumental en la definición del impuesto sobre la renta de las personas físicas que por no afectar a su naturaleza, entra dentro del ámbito competencial de las juntas generales de los territorios históricos, como lo ponía de manifiesto la primera Ley del concierto, la Ley 12/1981, de 12 de mayo, cuyo art. 7 d) reservaba a las diputaciones forales la regulación del régimen de estimación objetiva, con un único límite como era no establecer «en el conjunto una presión tributaria inferior a la existente en el territorio de régimen común por este concepto». Sin embargo, al prever el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 la prevalencia de la estimación directa, esto supone, en todo caso, una presión tributaria superior —no inferior— a la existente en el territorio de régimen común.

Tampoco violaría la norma foral cuestionada el principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas del art. 31.1 CE, a juicio del Gobierno vasco, por cuanto viene a primar el método de estimación directa para la determinación de la base imponible respecto del método objetivo o por signos, cuando el cálculo real del rendimiento acredite una mayor capacidad contributiva, pues con ello no hace sino ajustarse a la exigencia constitucional de tributar conforme a la verdadera capacidad económica.

Pues bien, para el Gobierno vasco estamos ante un debate simplemente semántico o de definición, entendido como determinación o delimitación conceptual de lo que es esencial en un ente, en el que se trata de dilucidar si el régimen de estimación objetiva en el impuesto sobre la renta es esencial y, por tanto, alternativo al de estimación directa e irrevocable, o, por el contrario, es renunciable o revocable, sin afectar a la naturaleza ni a la funcionalidad del impuesto. Y, en este sentido, una simple lectura de la Ley general tributaria acredita que no estamos ante un método intrínsecamente alternativo e irrevocable, sino ante un método instrumental y no esencial, como lo acredita, además, que haya sido suprimido de la regulación del impuesto sobre la renta del territorio histórico de Gipuzkoa por la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero.

8. Con fecha de 1 de septiembre de 2015 la representación procesal de la Excm. Diputación Foral de Gipuzkoa, presentó escrito en el Registro General de este Tribunal solicitando se la tuviera por personada y parte en el proceso, declarándose que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 no es contrario a la disposición adicional primera, ni al art. 31, ambos de la Constitución, en relación con el art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tras precisar los antecedentes de hecho más relevantes en el planteamiento de la cuestión prejudicial y concretar la evolución del concierto económico como instrumento regulador de las competencias tributarias de los territorios históricos del País Vasco, subraya la Diputación Foral de Gipuzkoa, en particular, la modificación operada en la Ley del concierto relativa a la aplicación de la Ley general tributaria, pues si bien el art. 4.1 de la Ley 12/1981 exigía que la normativa foral se adecuara a su «sistemática, terminología y conceptos», el art. 3 a) de la Ley 12/2002 sólo exige que se adecúe «en cuanto terminología y conceptos», lo que viene a suponer que los límites armonizadores son ahora más flexibles.

Para la Diputación Foral de Gipuzkoa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 anulatoria del art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre (con la misma redacción que la del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre), realiza un análisis ajeno a los límites realmente fijados por el concierto económico. A juicio de la Diputación Foral la regla armonizadora del art. 3 a) del concierto económico exige que la normativa foral se adecúe a la terminología y a los conceptos de la Ley general tributaria, circunstancias que cumple el cuestionado art. 30.2, puesto que la norma foral no sólo prevé un método de estimación objetiva para el cálculo de la base imponible mediante unos índices o módulos de la misma manera que la Ley general tributaria regula como sistema de cálculo de la base imponible el realizado a través de la fijación de unos signos o módulos (vertiente conceptual), sino que utiliza también los mismos términos —signos, índices o módulos— que la Ley general tributaria (vertiente terminológica).

En suma, al no existir otra limitación competencial más allá de la obligada adecuación del concepto y terminología que debe utilizar la normativa foral, el resto de las reglas delimitadoras de la base imponible descansan en un principio básico: que el impuesto sobre la renta es un tributo concertado de normativa autónoma (art. 8 de la Ley del concierto) fruto del reconocimiento constitucional de la disposición adicional primera. Por tanto, una cosa es el concepto de estimación objetiva y la terminología utilizada y otra cuestión bien distinta son sus reglas reguladoras. En cualquier caso, puesto que la aplicación de este método es voluntaria, ningún derecho puede ser vulnerado ni menoscabado al aplicar unas reglas diferentes a las existentes en el ámbito competencial del territorio común.

9. Por escrito registrado en este Tribunal el día 1 de septiembre de 2015, la representación procesal de las Juntas Generales de Gipuzkoa, solicitó que se declarase ajustado al marco constitucional el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa. Precisan, antes de nada, que la cuestión prejudicial planteada por la Sala proponente se basa en la posible vulneración del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los términos en que ha sido interpretado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014, que considera que el art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 (y, por tanto, también el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006) contiene una regla de determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva que no se adecúa a lo previsto en la Ley general tributaria, porque este régimen debe contener una serie de características esenciales: debe ser voluntario para el obligado tributario, implica el aligeramiento para el sujeto pasivo de las obligaciones formales, supone un método alternativo y no complementario a la estimación directa y arroja siempre un resultado estimativo de cuantía inamovible. Conforme a esto, considera el Tribunal Supremo que al permitir la norma foral a la Administración corregir el resultado de la aplicación del método, aun habiendo sido correctamente aplicado por el obligado tributario, desborda el concepto de estimación objetiva y, por consiguiente, vulnera la regla de armonización del concierto económico contenida en su artículo 3 a).

Para las Juntas Generales de Gipuzkoa, de conformidad con el marco normativo vigente (disposición adicional primera de la Constitución, art. 41.1 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, y arts. 1.1, 2 y 2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco), los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco pueden establecer su sistema tributario respetando los criterios de armonización y coordinación con el Estado contenidos en el propio concierto. Pues bien, el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, dentro un tributo concertado de normativa autónoma (art. 6.1 del Concierto), encuentra su acomodo competencial en las plenas potestades normativas atribuidas con carácter exclusivo a los territorios históricos (art. 41.2 a del Estatuto de Autonomía), que forman parte esencial de la foralidad, por lo que su desconocimiento conllevaría la vulneración de la garantía institucional en materia tributaria, tanto más si se tiene en cuenta que la capacidad de las juntas generales resulta plenamente equiparable a la del legislador estatal, puesto que la reserva de ley en el ámbito estatal es colmada en el ámbito foral por la reserva de norma foral. Dicho esto, reconocen las juntas generales que los tributos concertados se encuentran sujetos a las reglas específicas de coordinación y armonización fiscal contenidas en la Ley del concierto, como forma de relacionarse e integrarse con el sistema tributario estatal, aunque consideran que ello no puede esconder una visión uniformizadora, puesto que el fundamento mismo de la existencia de estas reglas armonizadoras implica la coexistencia de diversos sistemas tributarios generales.

Para las Juntas Generales de Gipuzkoa, la regla armonizadora contenida en el art. 3 a) del concierto ha evolucionado hacia una ampliación en las capacidades normativas forales pues se ha pasado de una exigencia conforme a la cual «[s]e aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos» (Ley 12/1981, de 13 de mayo), a la sustitución del término «aplicarán» por el de «adecuarán» (Ley 12/2002, de 23 de mayo), con una clara voluntad de ampliar el ámbito de la capacidad normativa de los territorios históricos en materia tributaria. Así las cosas, consideran que la regla armonizadora debe cohonestarse con el máximo respeto a la garantía institucional de la foralidad en materia tributaria, de manera que debe entenderse que la normativa tributaria foral cuenta con un margen de libertad de configuración normativa a la hora de adaptar, acomodar o adecuar la terminología y conceptos de la Ley general tributaria.

En fin, concluyen, el precepto foral cuestionado replica, punto por punto, lo prescrito por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, concretamente, en sus arts. 50.3 y 52, al recoger el método de estimación directa con los mismos rasgos definidores. La interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de

octubre de 2014 pivota sobre la apreciación de una serie de características que se consideran esenciales y constitutivas del régimen de estimación objetiva, que impiden un margen de configuración propia y que vacían de contenido el margen de actuación foral, en contra del propio texto del Concierto que exige que la normativa foral sólo se «adecúe» a la Ley general tributaria

**10.** La Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el Registro General de este Tribunal el día 22 de septiembre de 2015 considerando que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, no es respetuoso, ni con la disposición adicional primera de la Constitución al vulnerar la regla de armonización prevista en el art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni tampoco con el principio de igualdad consagrado en el art. 14 CE.

Tras precisar los antecedentes de hecho del planteamiento de la cuestión, concretar el contenido del Auto de planteamiento, analizar el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 35.2 LOTC en orden a su planteamiento y, en fin, subrayar la doctrina previa del órgano judicial promotor de la cuestión (Sentencia de 2 de diciembre de 2011, luego casada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014), señala que la cuestión a resolver es simplemente determinar si la previsión normativa del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 desnaturaliza el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos, para el cálculo de los rendimientos de las actividades empresariales en cuanto que dispone que «[l]a aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar de someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica», de modo que desconocería el régimen de estimación objetiva de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Sobre este particular, considera la Fiscal General del Estado que, de la normativa (disposición adicional primera de la Constitución, art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, del Estatuto de Autonomía, y art. 1 de la Ley 12/2002, del concierto económico), así como de la doctrina recogida en la STC 76/1988, puede afirmarse la capacidad normativa de los territorios históricos forales para regular con completa autonomía e independencia los tributos propios y, por ende, la facultad normativa del territorio histórico de Gipuzkoa para establecer la normativa del impuesto sobre la renta para dicho territorio, sin más limitaciones que las señaladas en la Ley del concierto económico y en la Constitución, entre las que se encuentra la regla de armonización del art. 3 de la Ley 12/2002, que exige que la norma foral se adecúe a la Ley general tributaria «en cuanto a terminología y conceptos» y que la Administración tributaria foral debe respetar en el ejercicio de sus competencias normativas sobre los tributos que les son propios.

Dicho lo que antecede, precisa la Fiscal General del Estado que, aunque la mera coincidencia terminológica no supone que se respete la citada regla de armonización, tampoco toda excepción a las características del método de estimación objetiva supone que se desnaturalice el método de determinación de la base imponible, pues, con la regla de armonización, no se pretende alcanzar la uniformidad mimética de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria con la del Estado, esto es, no se busca evitar toda diferenciación entre sistemas tributarios, sino simplemente se pretende establecer las líneas básicas por las que deben desenvolverse los mismos.

No obstante lo anterior, añade, una de las razones que avalan el establecimiento de estimaciones objetivas es la simplificación de los deberes formales para determinados contribuyentes, basados fundamentalmente en la exención de la llevanza de contabilidad, habida cuenta de la inutilidad de la misma en un sistema que no toma en consideración los datos en ella contenidos. Ahora bien, aunque tanto la normativa foral como la estatal dispensan al contribuyente que se acoge al método objetivo de la obligación de llevar contabilidad, en la medida que el método le atribuye unos rendimientos presuntos, sin embargo, sí mantienen la obligación de conservar las facturas emitidas, lo que permitirá al obligado tributario la defensa y prueba de cuál ha sido el verdadero rendimiento real de la actividad empresarial frente a la eventual liquidación provisional que puedan realizar los órganos de gestión e inspección de la hacienda foral. De esta manera, este requisito formal no es un elemento determinante de una posible desnaturalización del método de estimación objetiva por módulos.

Para la Fiscal General del Estado, mediante el método de estimación objetiva la Administración y el contribuyente optan por renunciar a la determinación directa de la base imponible (a datos reales) para hacerlo conforme a índices, signos o módulos que permiten estimar unos rendimientos presuntos. De este modo, cuando la Norma Foral 10/2006 prevé el ajuste, al alza o la baja, del rendimiento derivado de la aplicación de los módulos al rendimiento real obtenido en la actividad, no sólo está corrigiendo la disfunción que en la determinación del

rendimiento supone el método objetivo sino que se acerca más al principio de justicia tributaria por cuanto se hace tributar al contribuyente por su verdadera capacidad económica. Ahora bien, puesto que en el sistema de la Ley general tributaria y en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas estatal no se pueden gravar las diferencias entre el beneficio real y el objetivamente estimado, la posibilidad que asiste a la Administración Tributaria Foral de corregir el resultado obtenido mediante la aplicación del método de estimación objetiva, le hace perder su principal característica, subvirtiendo la voluntad del contribuyente de tributar por régimen estimativo para imponerle una estimación real, lo que le hace perder su esencia.

Por otra parte y desde el punto de vista de los principios constitucionales consagrados en los arts. 9.3 y 31.1, ambos de la Constitución, descarta la Fiscal General del Estado, en primer lugar, cualquier vulneración del principio de seguridad jurídica porque el contribuyente conoce de antemano la posibilidad de tener que tributar por los rendimientos reales de su actividad. Considera, a continuación, que no puede desconocerse que el método de estimación objetiva no casa con el principio de capacidad económica al no gravar rentas reales sino rentas estimadas, por lo que el sistema establecido por la norma foral de gravar los rendimientos reales de la actividad económica, aunque se haya realizado correctamente la determinación del rendimiento neto por el método objetivo, es más respetuoso con este principio, al obligarse a tributar conforme a la capacidad económica realmente puesta de manifiesto, sin consecuencia gravosa adicional alguna para el contribuyente, al no ser factible la imposición de recargos, intereses de demora o sanciones. Entiende, en fin, que no supone una quiebra del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE (diferencia objetiva) la obligación que se impone al contribuyente del territorio foral de tributar por la diferencia entre el rendimiento real de la actividad económica y el rendimiento derivado del método de estimación objetiva, a diferencia de lo que sucede con los contribuyentes de régimen común, pues ni el principio de igualdad exige la total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, ni la norma carece de una finalidad legítima (persigue evitar que dejen de tributar los rendimientos reales de las actividades sometidas al régimen de estimación objetiva), ni la finalidad es irrazonable (potenciar el gravamen de las rentas reales como forma de combatir indirectamente un posible fraude fiscal), ni, en fin, es desproporcionada (al prever incluso la devolución del exceso ingresado cuando el rendimiento real sea inferior al estimado y excluir cualquier resultado gravoso por no permitir la imposición de sanciones ni habilitar la exigencia de intereses de demora o de recargos por pagos fuera de plazo).

La conclusión anterior no impide considerar a la Fiscal General del Estado, sin embargo, que sí existe una discriminación entre el sujeto que se ve sometido a la norma foral y aquel otro a quien se aplica la norma estatal, pero desde la perspectiva del principio de igualdad del art. 14 CE (diferencia subjetiva). A su juicio, la trasgresión de las normas de armonización fiscal y la aplicación que ha efectuado la Administración foral del precepto cuestionado conduce a un claro tratamiento desigual de situaciones idénticas (quienes se hallan sometidos al régimen tributario común y quienes lo están al régimen foral de Gipuzkoa, de un lado, e incluso quienes estando sometidos al régimen foral ven como su situación es regularizada mientras que a otros no se les regulariza al tratarse de una facultad discrecional de la Administración tributaria foral, de otro) que llevan a asignar consecuencias jurídicas diferentes a hechos análogos sin existir una justificación objetiva razonable, además de producirse un resultado claramente desproporcionado entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida.

11. Mediante providencia de 29 de noviembre de 2016, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 1 de diciembre del mismo año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha planteado una cuestión prejudicial sobre la validez del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, por posible infracción del art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Antes de entrar a dar respuesta a las dudas planteadas por el órgano judicial es necesario hacer dos precisiones previas:

En primer lugar, poner de manifiesto que la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre ha sido derogada en su conjunto por la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, que es la que rige al momento presente y que, además, el régimen de estimación objetiva del rendimiento neto de las actividades económicas en el impuesto sobre la renta

de las personas físicas (IRPF), que regulaba el art. 30.2 de aquélla ahora cuestionado, ha desaparecido del nuevo texto normativo (art. 25.1), en el que figura de modo exclusivo el sistema de estimación directa para la determinación de aquel. Pese a ello, la cuestión prejudicial de validez no ha perdido sobrevenidamente su objeto, toda vez que el precepto cuestionado resulta aplicable en el proceso a quo y también depende de su validez la decisión a adoptar por el órgano judicial.

Conforme a reiterada doctrina constitucional, en las cuestiones de inconstitucionalidad, con las que las cuestiones prejudiciales de validez de normas forales tributarias mantienen en este extremo un notable paralelismo, los efectos extintivos sobre el objeto del proceso constitucional como consecuencia de la derogación o modificación de la norma legal cuestionada vienen determinados por el hecho de que esa norma, tras su derogación o modificación, siga resultando aplicable en el proceso a quo y que de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo (entre otras, SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 2; 22/2010, de 27 de abril, FJ 2, y 73/2014, de 8 de mayo, FJ 2). Por eso, como regla general, ni la derogación ni la modificación de la norma cuestionada provocan la desaparición sobrevenida del objeto de la cuestión, ya que la aplicabilidad de la norma en el proceso a quo, con el enunciado vigente en el momento de plantearse la cuestión, puede seguir requiriendo el juicio de constitucionalidad (por todas, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 2; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 3; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 3, y 101/2009, de 27 de abril, FJ 2).

En consecuencia, existiendo en este extremo un notable paralelismo entre esta modalidad de proceso constitucional y el de la cuestión de inconstitucionalidad, resulta de aplicación al mismo la doctrina de este Tribunal sobre la persistencia del contenido de la cuestión prejudicial suscitada y de su necesaria resolución (por todas, las SSTC 166/2012, FJ 2, o 183/2013, de 23 de octubre, FJ 3). La derogación del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa no hace decaer el objeto del presente proceso constitucional en la medida que su pérdida de vigencia no provoca que la norma cuestionada deje de ser aplicable en el proceso a quo, dependiendo aún de su validez la decisión a adoptar en el mismo [por todas, STC 93/2014, de 29 de mayo, FJ 1 a)].

Y, en segundo término, se hace necesario, también, concretar con precisión el objeto al que debe contraerse el presente proceso constitucional, pues las alegaciones efectuadas por la Fiscal General del Estado han tomado como punto de partida el debate efectuado en el proceso contencioso-administrativo y no la concreta duda planteada por el órgano judicial en el auto de promoción de la presente cuestión prejudicial de validez.

Es cierto que el trámite de audiencia previo al planteamiento de la cuestión prejudicial se articuló en relación con la posible contradicción entre el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006 y los arts. 31 CE y 3 a) de la Ley 12/2002. Sin embargo, el Auto de planteamiento limita luego su duda a la eventual contradicción entre aquel precepto foral y el art. 3 a) de esa Ley 12/2002, sustentada en los argumentos expuestos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014, que transcribe y que se limitan a analizar esta confrontación. Según esto, este último precepto va a constituir el parámetro de constitucionalidad de nuestro enjuiciamiento [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c)].

**2.** Este Tribunal, a través de los nuevos procesos introducidos en nuestra normativa orgánica por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, tiene ocasión de resolver por vez primera una cuestión prejudicial de validez de una norma foral tributaria de los territorios históricos vascos. Por ello, se hace preciso dedicar este fundamento jurídico al análisis, aunque sea sucinto, de uno de los procesos constitucionales creados por la mencionada Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, procesos que se añaden a aquellos de los que ya venía conociendo [art. 2.1 d) bis de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC)], y que se regulan en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

Así, el art. 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha introducido una nueva disposición adicional quinta en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, de conformidad con cuyos apartados 1 y 2 corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento tanto «de los recursos interpuestos contra las normas forales fiscales de los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya», como de «las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones» (apartado 1). A tal fin, «[l]a interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente» (apartado 2). Con esta reforma, aunque siguen siendo los Tribunales ordinarios los que «controlan

la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican» [arts. 106.1 CE y 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), en conexión con el art. art. 38.3 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (EAPV)], quedan excluidos del conocimiento de los del orden contencioso-administrativo, «los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las normas forales fiscales de las juntas generales de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional» [arts. 9.4 LOPJ y 3 d) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), ambos en la redacción que les ha dado el art. 2 y la disposición adicional única, respectivamente, de la Ley Orgánica 1/2010]. Lo que supone que los recursos directos basados en fundamentos de inconstitucionalidad quedan excluidos del conocimiento de los tribunales contencioso-administrativos por corresponder al Tribunal Constitucional, mientras que los recursos indirectos basados en la inconstitucionalidad de la norma foral fiscal no podrán ser resueltos sin plantear previamente ante el Tribunal Constitucional la cuestión de validez de la norma foral fiscal.

Según recuerda la STC 118/2016, que resuelve los recursos de inconstitucionalidad acumulados contra la Ley Orgánica 1/2010, «la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las Juntas Generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) EAPV, a saber, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado».

Dispone la reforma que tanto en el caso de los recursos interpuestos contra las normas forales fiscales como en el supuesto de la cuestión prejudicial sobre las mismas, «[e]l parámetro de validez de las normas forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley» (apartado 1 de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010), conforme al cual, para determinar la conformidad o disconformidad con la Constitución de esas normas forales fiscales se tomarán en consideración tanto «los preceptos constitucionales» como «las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas».

Este Tribunal ha declarado la constitucionalidad de estos nuevos procesos establecidos por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, al afirmar que «puesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, fruto de la garantía de la foralidad que el texto constitucional consagra (disposición adicional primera), y dado que el constituyente ha habilitado expresamente al legislador orgánico para que, dentro de su libertad de configuración, introduzca nuevos procesos de control de constitucionalidad con los que atender a la consecución de cualesquiera fines de relevancia constitucional [arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE], ningún reparo se le puede oponer al hecho de que haya decidido someter a aquellas normas al mismo mecanismo de control jurisdiccional que tienen las disposiciones de la Comunidad Foral de Navarra, al responder unas normas y otras, legales y reglamentarias, a la misma finalidad constitucional, actualizada en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía: el mantenimiento, establecimiento y regulación, dentro de su territorio, de su propio régimen tributario» [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)].

**3.** El art. 30 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF de Gipuzkoa, norma aplicable al caso de autos y objeto de la presente cuestión prejudicial, bajo el título de «Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos», dispone lo siguiente:

«1. El método de estimación objetiva por signos, índices o módulos se aplicará, en los términos, límites cuantitativos y para sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, que reglamentariamente se establezcan.

2. La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica. [/] En el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones.

3. En todo caso, al rendimiento resultante de la aplicación de las reglas que para esta modalidad se aprueben, se sumarán o restarán las ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de elementos afectos a las actividades económicas de conformidad con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Norma Foral.»

Para la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el apartado 2 del artículo 30 puede ser contrario al art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues, con independencia del nomen iuris usado por la norma foral (estimación objetiva), está regulando una suerte de estimación directa «impropia» que no respeta las características intrínsecas que determinan este método en la Ley general tributaria. De la misma opinión es el Abogado del Estado para quien el régimen de estimación objetiva configurado por la norma foral no reúne los caracteres esenciales que dicho régimen tiene en la Ley general tributaria. La Fiscal General del Estado se suma a esta postura pues, a su juicio, la mera coincidencia terminológica no supone que se respete la citada regla de armonización y, dado que en el sistema de la Ley general tributaria y de la Ley del IRPF no se pueden gravar las diferencias entre el rendimiento real y el objetivamente estimado, la previsión foral le hace perder su principal característica y, por tanto, su esencia. De la opinión contraria son, sin embargo, la Diputación Foral y las Juntas Generales de Gipuzkoa, para quienes el art. 30.2 se adecúa a la terminología de la Ley general tributaria al contemplar un método de estimación objetiva para el cálculo de base imponible, sin que el hecho de que su regulación sea diferente contradiga limitación alguna, al ser fruto de la libertad de configuración normativa derivada de la garantía institucional prevista en la disposición adicional primera de la Constitución.

4. La disposición adicional primera de la Constitución consagra el respeto a «los derechos históricos de los territorios forales» (párrafo primero), cuya actualización «se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» (párrafo segundo). Al amparo de estas previsiones, de conformidad con la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco —EAPV—, las instituciones competentes de los territorios históricos pueden «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma» [art. 41.2 a) EAPV]. Fruto de esta previsión estatutaria fue dictada la Ley 12/2002, de 23 de mayo, aprobatoria del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que condiciona el régimen tributario de los territorios históricos, no sólo «a la estructura general impositiva del Estado» (art. 2.1), sino también a la «[c]oordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico» (art. 2.3), lo que exige que se adecúe «a la Ley general tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente concierto económico» [art. 3 a)].

Es importante tener presente que, como rasgo histórico de la foralidad, actualizada en el marco de Constitución y del Estatuto de Autonomía, los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia han conservado, de forma exclusiva, la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno de sus territorios, su propio régimen tributario, aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV], como en el excepcional y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV], pues en cada uno de sus impuestos debe ser «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» [SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a)], al quedar condicionados «por las normas que dicte el Estado en la materia» [SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)]. De esta manera, aunque las normas forales fiscales operan sobre «un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral» [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)], su «ejercicio, (...) no sólo queda condicionado por la Constitución, sino también por las normas que dicte el Estado en la materia» [SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)].

De conformidad con la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en la redacción que le ha dado la Ley Orgánica 1/2010), «el parámetro de validez de las normas forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley», conforme al cual, se tomarán en consideración para determinar su conformidad o disconformidad con la Constitución, «los preceptos constitucionales» y «las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas». Así las cosas, «la remisión que hace aquella disposición adicional quinta al art. 28

LOTIC, para fijar el parámetro de validez de las normas forales fiscales, debe entenderse en el sentido de que únicamente serán objeto del control atribuido a este Tribunal Constitucional, aquellas normas forales fiscales de las previstas en el art. 41.2 a) EAPV, que desconozcan o contradigan alguna disposición integrante del bloque de la constitucionalidad a que hace referencia el art. 28 LOTIC, o, lo que es lo mismo, las que vulneren la Constitución o las 'leyes' que se hayan dictado 'para delimitar las competencias' del Estado y de los territorios históricos» [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c)].

Lo anterior supone que son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979), como el concierto (Ley 12/2002), al ser normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también «son parámetro mediato o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del Concierto, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran 'la estructura general impositiva del Estado' (art. 2.1.2 de la Ley del Concierto Económico) como «la Ley General Tributaria» [art. 3 a) de la Ley del Concierto Económico], pues únicamente en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance y comprobarse el correcto ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas» [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c)].

No obstante lo anterior, las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos serán parámetro de constitucionalidad de las normas forales únicamente en la medida en que la competencia de los territorios forales para mantener, establecer, regular y gestionar, su propio régimen tributario deba atender a la estructura general impositiva del Estado [art. 41.2 a) EAPV y art. 2.1.2 de la Ley del concierto económico], pues aquellos territorios han de establecer unos impuestos en los que sea «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» [SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a)]; sin que quepa exigir una identidad regulatoria completa que llegue al punto de considerar que cualquier elemento contenido en la norma estatal reguladora de cada una de las figuras tributarias que integran dicho sistema sea un elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado.

**5.** Una vez concretado el alcance de las competencias normativas de los territorios históricos, para dar respuesta a la duda planteada por el órgano judicial —que se limita a la eventual contradicción entre el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF de Gipuzkoa y el art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en conexión tanto con el art. 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, como con la disposición adicional primera de la Constitución—, nuestro análisis debe arrancar de lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en lo sucesivo, LGT), puesto que es a esta ley a la que se remite el art. 3 a) de la Ley 12/2002 cuando exige que los territorios históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecúen «a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico».

Así, la Ley general tributaria acoge tres métodos de determinación de la base imponible: la estimación directa, la estimación objetiva y la estimación indirecta (art. 50.2 LGT). Esta misma norma subraya, a renglón seguido, que, aunque «[l]as bases imposables se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa», sin embargo, «la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios» (art. 50.3 LGT). Finalmente, concluye que «[e]l método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo» (art. 52 LGT).

De conformidad con lo expuesto, dado que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, «establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español», siendo aplicable «a todas las Administraciones tributarias», claro está, «sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueba el Convenio y el Concierto Económico» (art. 1.1 LGT), y puesto que esta norma legal ha habilitado a los diferentes entes territoriales competentes para poder adoptar, en su caso, el régimen de estimación objetiva como método de estimación de la base imponible (arts. 50.3 y 52, ambos de la LGT), no cabe duda de que corresponde a las respectivas Juntas Generales de los Territorios Históricos adoptar la decisión sobre la aplicación de tal método en los tributos de su competencia y, en concreto, en el IRPF, tributo este concertado de normativa autónoma (art. 6.1 de la Ley 12/2002). Por esta razón, si la Norma Foral 10/2006, aquí cuestionada, se inclinó por acoger formalmente el método de

estimación objetiva (art. 30), sin embargo, la posterior Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, ha optado, a partir del 1 de enero de 2014, por excluirla como método para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas.

Una vez precisado que las juntas generales tienen la posibilidad, tanto de establecer como de suprimir el régimen de estimación objetiva, debemos reiterar que la normativa propia del tributo aplicable en el proceso a quo, y por tanto la aquí cuestionada, se recoge en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF del territorio histórico de Gipuzkoa, que acogió la aplicación del método de estimación objetiva por signos, índices o módulos, para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas «que reglamentariamente se establezcan» (art. 30.1), eso sí, precisando, a renglón seguido, que su aplicación «nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica», de manera que, «[e]n el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones» (artículo 30.2).

Nos corresponde determinar si el apartado 2 del art. 30 de la Norma Foral 10/2006, ha respetado la exigencia establecida en el art. 3 a) de la Ley 12/2002 que dispone que los territorios históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley general tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente concierto económico. Para ello, desde el plano del enjuiciamiento constitucional que ahora nos corresponde, habremos de poner en relación la terminología y conceptos que, para el sistema de estimación objetiva ha establecido la Ley General Tributaria, con el diseño establecido por el precepto cuestionado de la norma foral de referencia.

A este respecto, de la regulación prevista en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, sobre el concepto de estimación objetiva se pueden extraer las siguientes características: 1º) La estimación objetiva es un método alternativo al de estimación directa para la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades económicas en aquellos tributos en los que así lo haya considerado el legislador [«la ley podrá» (art. 50.2 LGT); «el método ... podrá utilizarse» (art. 52 LGT)]. 2º) Una vez que la normativa reguladora de un tributo ha acogido la estimación objetiva como uno de los métodos dirigidos a la determinación de las bases imponibles, su aplicación será voluntaria para los obligados tributarios [«que tendrá, en todo caso, carácter voluntario» (art. 50.3 LGT)]. 3º) Bajo el método de estimación objetiva la determinación de la base imponible se realiza mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo [la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos (art. 52 LGT)].

Si bien es cierto que el contenido de la estimación objetiva por signos, índices y módulos del territorio histórico puede ser diferente al establecido en el territorio común, las normas forales sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas deberán en todo caso –y porque así lo exige el art. 3 a) de la Ley del concierto– respetar las características intrínsecas del concepto de estimación objetiva ofrecido por la Ley general tributaria. En este sentido, la estimación objetiva por signos, índices o módulos de la base imponible de un tributo por su propia naturaleza sólo puede arrojar un resultado estimativo a diferencia de lo que acontece con la estimación directa. Por ello, no puede considerarse que respeta el concepto de estimación objetiva contenido en la Ley general tributaria aquel régimen que obliga al contribuyente, en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva, «a proceder al ingreso o devolución de la cuota resultante» (art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006), pues la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es una característica intrínseca de aquel régimen de determinación de la base del tributo. En este mismo sentido se pronunció la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 octubre 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), al resolver un recurso frente a una norma foral fiscal distinta (el artículo 26.2 de la Norma foral del territorio histórico de Gipuzkoa 8/1998, de 24 de diciembre), pero de contenido similar a la enjuiciada en el presente proceso.

El apartado 2 del art. 30 de la Norma foral 10/2006 configura un régimen de determinación de la base imponible que no es alternativo a la estimación directa, sino que se superpone a la misma, permitiendo que ambos métodos puedan aplicarse sucesivamente para el cálculo de una misma obligación tributaria. El precepto impugnado configura así una estimación directa que se puede denominar como «impropia» dado que en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante. Se vulnera con ello la regla de armonización impuesta en el art. 3 a) de la Ley 12/2002 que obliga a los territorios forales a adecuar su normativa a la Ley general tributaria en cuanto a terminología y conceptos, lo que determina la nulidad del

precepto foral por desfigurar el concepto de estimación objetiva contenido en este último texto legal del Estado, sin que existan especialidades o peculiaridades en la Ley del concierto que permitan, ex art. 3 a) de la Ley 12/2002, apartarse del mismo.

Debe declararse, en consecuencia, que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa, es contrario al art. 3 a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en conexión tanto con el art. 41.2 a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, como con la disposición adicional primera de la Constitución, al no responder las modificaciones introducidas en el método de estimación objetiva de determinación de la base imponible del IRPF por el precepto impugnado de la Norma Foral de referencia a peculiaridad alguna contenida en el concierto económico.

### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido,

Estimar la presente cuestión prejudicial de validez de las normas forales fiscales de los territorios históricos vascos y, en consecuencia, declarar inconstitucional y nulo el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa,

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a uno de diciembre de dos mil dieciséis. Francisco Pérez de los Cobos Orihuel. Adela Asua Batarrita. Encarnación Roca Trías. Andrés Ollero Tassara. Fernando Valdés Dal-Ré. Juan José González Rivas. Santiago Martínez-Vares García. Juan Antonio Xiol Ríos. Pedro José González-Trevijano Sánchez. Ricardo Enríquez Sancho. Antonio Narváez Rodríguez. Firmado y rubricado.