

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056890

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 23 de octubre de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 230/2012

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. País Vasco. IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. El art. 26.2 de la Norma Foral 8/1998 de Gipuzkoa 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, configurando una especie de estimación directa impropia, dado que si el resultado de la correcta aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos difiere del rendimiento real de la actividad económica, lo que acontecerá prácticamente siempre -sólo casualmente se producirá tal coincidencia-, se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante. Todo ello conduce a la necesidad de declarar su nulidad, que será efectiva desde la publicación del fallo de esta sentencia en el BOG.

PRECEPTOS:

Norma Foral 8/1998 de Gipuzkoa (IRPF), art. 26.2.

Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco), art. 3 a).

Ley 230/1963 (LGT), arts. 47, 49, 50 y 52.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Octubre de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 230/2012, promovido por D. Juan Francisco , representado por Procurador y dirigido por Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 2 de diciembre de 2011 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 1714/2009 sobre impugnación indirecta del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, de Guipúzcoa, con motivo de las reclamaciones interpuestas frente a liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004 y 2005.

Ha comparecido como parte recurrida la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por Procuradora y defendida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 2 de diciembre de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1714/09 -2. D. Juan Francisco promovió recurso de casación.

Por diligencia de ordenación de fecha 10 de enero de 2012 se tuvo por preparado el recurso de casación.

En el escrito de personación presentado en este Tribunal Supremo el 26 de enero de 2012 la Diputación Foral de Guipúzcoa se opuso a la admisión del recurso por invocar como infringidas normas autonómicas o forales, en concreto la Norma Foral 8/1998 del IRPF de Guipúzcoa.

Segundo.

Por providencia de 16 de abril de 2012 se acordó dar traslado a la parte recurrente, por plazo de diez días, del escrito de personación presentado por la Procuradora de los Tribunales D. Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el que se oponía a la admisión del recurso de casación .

Este trámite fue cumplimentado por la mencionada parte recurrente en escrito de 14 de mayo de 2012; en él se alegaba que el Sr. Juan Francisco impugnaba las liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, dictadas por sendos acuerdos de la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Guipúzcoa de 25 de noviembre de 2008, con fundamento preferente en la nulidad radical o absoluta del artículo 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, suscitando, en segundo lugar, la vulneración por parte de ese artículo 26.2 de diversos principios constitucionales.

Tercero.

Mediante una nueva providencia de 25 de junio de 2012 se acordó conceder a las partes un plazo de diez días para que formularan alegaciones sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisión por insuficiente cuantía .

Este trámite fue cumplimentado por ambas partes procesales.

La Sección Primera de esta Sala, en Auto de 18 de octubre de 2012 , acordó declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Juan Francisco contra la Sentencia de 2 de diciembre de 2011, dictada por Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso ordinario número 1714/2009, que se declara firme.

La Sección Primera se basó en que ninguno de los débitos por los dos periodos liquidatorios (ejercicio 2004, cuya 51.697,53 euros; ejercicio 2005, cuota 39.935,42 euros) superaba el límite cuantitativo de acceso al recurso de casación, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 86.2.b) y 93.2.a), procedía declarar la inadmisión del recurso de casación planteado.

No obstaba a la anterior conclusión el que se plantease por el recurrente que su pretensión había sido que se declarase la incorrección de la exclusión del régimen de estimación objetiva; el recurso -decía-se ha interpuesto al amparo de lo previsto en el artículo 86.3 LJCA , por lo que no resulta aplicable el límite o exclusión, por razón de la cuantía, ya que la impugnación indirecta de una disposición general, artículo 26.2 de la Norma foral 8/1998, tiene siempre interés casacional, por lo que encaja en el supuesto previsto en el artículo 86.3 LJCA .

La Sección Primera entendió que de las actuaciones de instancia, tanto del escrito de interposición, como de la demanda formulada, así como del Auto de 8 de abril de 2010 en el que se fija la cuantía del recurso en razón de los débitos tributarios, se desprendía, sin ningún género de duda, que la pretensión del recurrente formulada en la instancia era la de declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias antedichas.

No se formuló, por tanto, pretensión de reconocimiento de situación jurídica individualizada alguna, ni se apreciaba en los autos que la recurrente hubiera planteado oposición a la fijación de la cuantía del proceso de instancia realizada en razón de los débitos tributarios de la liquidación, por lo que había de concluirse que la única pretensión tuvo carácter anulatorio de la Resolución del TEAF impugnada y de las liquidaciones que éstas confirmaban y que, por tanto, a los débitos tributarios había de estarse para la fijación de la cuantía a los efectos del recurso de casación, en los términos del artículo 42.1.a) de la LRJCA y que evidenciaban que ninguno de los mismos individualmente considerados superaba el límite cuantitativo de acceso al recurso de casación.

Cuarto.

Por la representación procesal de D. Juan Francisco se ha instado la nulidad del anterior Auto de 18 de octubre de 2012 , invocando al efecto el artículo 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , dado que la sentencia

impugnada de 2 de diciembre de 2011 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco declaró expresa y directamente la conformidad a derecho de una disposición de carácter general.

El Auto de la Sección Primera de esta Sala de 6 de junio de 2003 acuerda "estimar el incidente de nulidad formulado por la representación procesal de D. Juan Francisco contra el Auto de 18 de octubre de 2012, que declaró la inadmisión del recurso de casación número 230/2012 , cuya parte dispositiva queda redactada de la siguiente manera: "Declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Juan Francisco , contra la Sentencia de 2 de diciembre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso ordinario número 1714/2009 y, para su sustanciación, remítanse las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con las reglas de reparto de asuntos". Sin costas".

El auto citado argumenta que en el presente caso, aunque efectivamente el importe de ninguna de las cuotas, individualmente consideradas, alcanza el límite legal de 600.000 euros establecido para acceder al recurso de casación, lo cierto es que el hoy recurrente postuló en la instancia no sólo la revocación de la Resolución de 30 de septiembre de 2009 del TEAC sino también la nulidad del artículo 26, apartado 2, de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, por cuanto que fue dicha disposición, a su juicio, la que, según la resolución administrativa objeto de impugnación en la instancia, sustentó o justificó las referidas liquidaciones, disposición general que la sentencia recurrida consideró conforme a derecho y, en consecuencia, si bien por razón de la cuantía la misma no es recurrible en casación ordinaria, sin embargo, resulta aplicable al caso el artículo 86.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , pues la sentencia impugnada, al no haber declarado la nulidad del referido precepto, abre el acceso al recurso de casación, al tratarse de una impugnación indirecta de una disposición general que el tribunal declara conforme a derecho, siendo el órgano jurisdiccional que conoce del recurso indirecto el competente también para conocer del recurso directo contra aquélla (artículo 27.2 LJCA).

En este sentido, carece de virtualidad las alegaciones vertidas por la Diputación Foral recurrida según las cuales, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, y en virtud de su Disposición Adicional Única, este Tribunal carecería de competencia para resolver el recurso indirecto contra la Norma Foral 8/1998 y debería inadmitirse el incidente de nulidad planteado, puesto que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, en su Auto del Pleno 190/2010, de 1 de diciembre , "el legislador orgánico ha atribuido a la jurisdicción o competencia del Tribunal Constitucional los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos, no otros procesos judiciales o recursos de distinta naturaleza" . Dicho en otros términos, aunque desde la entrada en vigor de la referida Ley Orgánica es el Tribunal Constitucional el competente para conocer de los recursos directos e indirectos que se formulen contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas, sin embargo, no lo es para resolver los recursos de casación que se hayan interpuesto contra sentencias dictadas, ya en instancia, antes de la entrada en vigor de dicha ley y que se pronuncien sobre la validez o nulidad de las referidas Normas Forales (Razonamiento Jurídico Segundo).

Por lo que se refiere a la oposición a la admisión del presente recurso formulada por la parte recurrida, alegando que la sentencia recurrida se funda exclusivamente en normas de Derecho autonómico, concretamente en la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, decía el auto de 6 de junio de 2003 de la Sección Primera que, en este caso, los términos en que figura redactado el escrito de preparación, satisface suficientemente la exigencia del artículo 89.2 en relación con el 86.4 de la Ley Jurisdiccional , al haberse denunciado la infracción de diversas disposiciones de carácter estatal y sin que en este trámite pueda ni realizarse un examen mayor de la cuestión planteada o someterse a censura el acierto jurídico de las infracciones normativas que se anuncian en el referido escrito, ni tampoco, por lo general, efectuarse un control del juicio de relevancia expuesto por el recurrente (Auto de 29 de mayo de 2003).

Por ello, el auto citado rechaza la concurrencia de la citada oposición, toda vez que parte de la normativa estatal reputada como infringida en el escrito de preparación - arts. 9 , 14 , 31.2 y 133 de la Constitución , así como la Disposición Adicional primera de la misma, y el artículo 3 a) de la Ley 12/2002 del Concerto Económico para el País Vasco -- fueron invocadas en el escrito de demanda y consideradas por la Sala de instancia en la sentencia impugnada - art. 86.4 LRJCA --. Por lo tanto, la controversia objeto del presente recurso de casación excede de una mera aplicación de normativa autonómica, incidiendo en la interpretación de normas estatales (Razonamiento Jurídico Tercero).

Quinto.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por la Diputación Foral de Guipúzcoa su escrito de oposición al recurso de casación promovido por D. Juan Francisco , se señaló la audiencia del día 22 de octubre de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Por el Procurador de los Tribunales D. Ramiro Reynolds Martínez, en nombre y representación de D. Juan Francisco, se ha interpuesto recurso de casación contra la Sentencia de 2 de diciembre de 2011, dictada por Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso ordinario número 1714/2009, sobre actos de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004 y 2005.

En el recurso contencioso-administrativo seguido ante el Tribunal de instancia el recurrente impugnó indirectamente el artículo 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, de 24 de diciembre, reguladora del IRPF que era el aplicable a los ejercicios 2004 y 2005, a los que se refiere el acuerdo recurrido del TEAF. Dicho precepto establece lo siguiente:

"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 de la cuota correspondiente, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones".

Dos son los motivos de casación que formula el recurrente:

PRIMERO. Sustentado en el artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, por infracción de la regla de armonización fiscal inserta en el artículo 4.a) de la Ley de Concierto Económico para el País Vasco 12/1981, de 13 de mayo (y, en su caso, del vigente artículo 3.a) de la Ley 12/2002).

SEGUNDO. Sustentado en el artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, por infracción de los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, de igualdad, y de legalidad tributaria.

Segundo.

1. En el primer motivo de casación el recurrente alega que el artículo 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998 quebranta la regla de armonización inserta en el artículo 4.a de la Ley de Concierto Económico 12/1981 (hoy artículo 3.a de la Ley 12/2002).

La sentencia recurrida ratifica la validez jurídica de un precepto que desnaturaliza el concepto y las notas distintivas de este concreto método de estimación objetiva. Especialmente reveladora es la propia Exposición de Motivos de la Norma Foral de Guipúzcoa 3/1998: ... en atención a las especiales características de determinados colectivos de contribuyentes, la Norma Foral prevé también la aplicación de métodos objetivos para la determinación del rendimiento neto. Estos sistemas objetivos persiguen tan solo liberar de obligaciones formales a quienes puedan acogerse a ellos.

Con este planteamiento la propia institución que aprueba el precepto, las Juntas Generales de Guipúzcoa, no hace -dice la recurrente- sino reconocer expresamente que su regulación subvierte el concepto y las consecuencias inherentes a cualquier método de determinación de base imponible, cercenando los efectos propios de la estimación objetiva al reducirlos a la mera supresión de deberes formales. Se quebranta de este modo la regla de armonización por la que se impone a las instituciones forales de cualquier Territorio Histórico vasco que al regular su régimen tributario específico respeten la terminología y, sobre todo, los conceptos de la LGT (art. 4.a de la Ley de Concierto Económico 12/1981).

Más aún, el tratamiento otorgado a la estimación objetiva en el ámbito del IRPF por el referido artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 ni siquiera consigue su declarado propósito de liberar a los contribuyentes del cumplimiento de obligaciones formales puesto que, ante la tesitura prevista por la propia disposición (esto es, que el obligado se vea compelido a tributar con arreglo al rendimiento real obtenido por la actividad), solo a través de una correcta y exhaustiva contabilidad, con arreglo a los libros que la integran y a la recepción y custodia de facturas en regla de todos los pagos y desembolsos, podrán ser deducidos los gastos necesarios a la hora de calcular el rendimiento.

Queda patente así, a juicio del recurrente, que el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 desvirtúa el sistema de estimación objetiva y puede privarlo de todo efecto y significado, porque no asegura que el importe fijado a la base imponible con arreglo a los módulos vaya a respetarse y sea el que finalmente se aplique para

hallar la cuota tributaria y tampoco permite la liberación de deberes formales habida cuenta que su cumplimentación será necesaria para poder justificar los gastos ciertos en que se haya incurrido en el desarrollo de la actividad.

Por otra parte, la sentencia impugnada rechaza la pretensión de nulidad de este artículo 26.2 con el argumento de que no hay impedimento alguno para que la regulación tributaria foral sea diferente a la que rige en territorio común. Sin embargo, el obligado respeto al sistema concertado pasa precisamente por acatarlo en su integridad, lo que demanda el cumplimiento también de las reglas de armonización y de los límites a esa potestad fijados en la propia Ley de Concierto Económico. En esta concreta dimensión se inscribe la oposición al citado artículo 26.2: la trasgresión que éste produce al concepto que la LGT atribuye al método de estimación objetiva singular de la base imponible, y al alcance y significado que de dicho concepto se desprenden.

El artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 configura un régimen de determinación de la base imponible que no es, según el recurrente, alternativo a la estimación directa, sino que confluye y se superpone a la misma, permitiendo que ambos métodos - estimación directa y estimación objetiva- puedan aplicarse sucesivamente para el cálculo de una misma obligación tributaria. Es decir, que aunque el contribuyente --como sucede en el caso de autos-- cumpla los requisitos que le permiten acogerse al método de estimación objetiva y cuantifique también, conforme a las reglas y módulos de dicho método, la base imponible que en función del mismo corresponde, la Administración se reserva la potestad de excluirlo del régimen legal al que se acogió, obligándole a tributar por otro método distinto a aquel que fue elegido voluntariamente. Se vulnera con ello la regla de armonización impuesta en el artículo 4.a) del Concierto Económico vigente en aquel entonces (Ley 12/1981), que obliga a los Territorios Forales a adecuar su normativa a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos. Es evidente que la estimación objetiva se conceptúa en la LGT como un método alternativo a la estimación directa, cuya aplicación se hace depender exclusivamente cuando se cumplen las condiciones para su utilización, de la mera voluntad del obligado tributario (art. 50.3 LGT --y también el art. 49.3 de la NFGT de Guipúzcoa 2/2005, así como el art. 49 de la precedente NFGT 1/1985) y según el cual el importe fijado a la base imponible como consecuencia de la correcta aplicación del método es inamovible y no puede ser alterado o corregido por la Administración tributaria. En cambio, el precepto foral que se impugna configura un sistema de cálculo de la base imponible cuya validez y eficacia últimas depende no solo de la voluntad del interesado, sino también, y primordialmente, de la que exprese la propia Administración foral, que puede acudir a otro método diferente y dejar sin efecto los resultados derivados de la estimación objetiva sin dar la más mínima explicación. El concepto y la posición jurídica del método de estimación objetiva queda así profundamente alterado respecto a lo previsto en la LGT, lo que aboca a la nulidad del precepto foral que transmuta de modo tan significativo y trascendente el texto legal del Estado con el que debe mantener adecuación y armonía.

2. El artículo 3, Armonización fiscal, de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece: "Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico". El artículo 4, Armonización fiscal, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo , por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, era idéntico: "Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico".

Se trata por tanto, de dilucidar si el artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998 se adecua o no al "concepto" de estimación objetiva de la Ley General Tributaria .

En la Ley General Tributaria de 1963 vigente hasta el 30 de junio de 2004, aludían a la estimación objetiva los siguientes preceptos:

-- Artículo cuarenta y siete

Uno. La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes:

- a) Estimación directa.
- b) Estimación objetiva.
- c) Estimación indirecta.

Dos. Las bases determinadas por los regímenes de las letras a) y c) del apartado anterior podrán enervarse por el sujeto pasivo mediante las pruebas correspondientes.

--Artículo cuarenta y nueve

El régimen de estimación objetiva singular se utilizará, con carácter voluntario, para los sujetos pasivos cuando lo determine la Ley propia de cada tributo.

En la Ley General Tributaria de 2003 vigente desde el 1 de julio de 2004, aludían a la estimación objetiva los siguientes preceptos:

-- Artículo 50. *Base imponible: concepto y métodos de determinación*

1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- a) Estimación directa.
- b) Estimación objetiva.
- c) Estimación indirecta.

3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, 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.

-- Artículo 52. *Método de estimación objetiva*

El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos e la normativa propia de cada tributo.

Es indiscutible que, en uno y otro texto, el método de estimación objetiva de la base, si se establece para un determinado tributo, debe ser voluntario para el obligado tributario. Configurándose así como un sistema de estimación de la base del tributo alternativo y no complementario de la estimación directa.

De otra parte, el sistema de estimación objetiva mediante módulos está concebido para la determinación de rendimientos netos o beneficios de la actividad empresarial, de modo que a través de dicho sistema no podrá el empresario cuantificar rendimientos negativos o pérdidas, por muy reales que sean; si se prevé que los rendimientos pueden ser negativos, y se desea exteriorizarlos, el interesado puede optar, con respeto de su capacidad económica, por el sistema de estimación directa, sin que sea factible que, en el régimen de estimación objetiva, se intente exteriorizar tales rendimientos negativos --si bien existen casos excepcionales--, porque tal pretensión desnaturalizaría su contenido y finalidad.

Es indudable, además, que la estimación objetiva de la base del tributo por su propia naturaleza sólo puede arrojar un resultado estimativo a diferencia de lo que acontece con la estimación directa. En este sistema debe partirse de la premisa de que el régimen de estimación por módulos en el IRPF (y simplificado en el IVA) es un sistema ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto empresarial [ex argumento sentencia de este TS de 9 de diciembre de 2003 (casa. 4546/1998), FD 4º].

El debate queda circunscrito, por tanto, a la necesidad de decidir si puede seguir siendo considerada o no como estimación objetiva aquélla que permite a la Administración corregir su resultado aún habiendo sido correctamente hallado conforme a ese régimen; "de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de ésta modalidad de determinación del rendimiento neto", procede el "ingreso o devolución de la cuota resultante", tal y como la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998 establecía en su artículo 26.2 para la estimación objetiva por signos, índices o módulos de los rendimientos de actividad económica en el IRPF.

En otras palabras, se trata de decidir si la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es o no una característica intrínseca de ese régimen de determinación de la base del tributo. Aún más claro, en la disyuntiva entre gravar la capacidad económica real y respetar la seguridad jurídica: ¿Puede hacerse prevalecer la primera en detrimento de la segunda sin desbordar el concepto de estimación objetiva de la base?.

Pues bien, esta Sala entiende que debe darse la razón al recurrente porque el artículo 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998 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, configurando una estimación directa "impropia" dado que si el resultado de la correcta aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos difiere del rendimiento real de la actividad económica, lo que acontecerá prácticamente siempre --sólo casualmente se producirá tal coincidencia--, se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante.

Asiste también la razón al recurrente cuando sostiene que con esa configuración de la estimación objetiva por signos, índices o módulos ni siquiera se aligeran las obligaciones formales, que es otra de las características intrínsecas de la estimación objetiva, pues resulta evidente que la posibilidad legalmente admitida de modificar el resultado obtenido cuando se separe del rendimiento real de la actividad económica, exige tener disponible la documentación suficiente para acreditar el rendimiento real de la actividad económica.

Puede argüirse que el obligado tributario ha optado por aplicar la estimación objetiva, lo que, lógicamente, habrá hecho sopesando pros y contras, pero tal argumento que permite justificar por qué no puede después modificar ese resultado cuando no refleje su verdadera capacidad económica, desconociendo la esencia presuntiva de la estimación objetiva, resulta perfecta y enteramente reversible, dado que idénticas razones jurídicas sirven para defender que tampoco pueda modificarlo la Administración. Cuando el obligado tributario opta por la estimación objetiva asume su carácter presuntivo; lo propio debe hacer en tal caso la Administración, so pena de subvertir el concepto de estimación objetiva convirtiéndola en una suerte de estimación directa "impropia", que deja de ser alternativa de la estimación directa para convertirse en complementaria de ésta.

Es indudable que la estimación objetiva por signos, índices o módulos del Territorio Histórico de Guipúzcoa puede tener, y de hecho lo tiene, un contenido distinto que en el Territorio Común, pero no puede subvertir el concepto de estimación objetiva derivado de la Ley General Tributaria, desconociendo sus características intrínsecas porque con tal regulación, encarnada aquí en el artículo 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa concernida, se vulnera el artículo 3.a) de la vigente Ley del Concierto y también el artículo 4.a) de la anterior.

No es ni puede ser bastante para respetar esas normas armonizadoras la mera coincidencia nominal, el mero nomen iuris, cuando la configuración dispuesta para la estimación objetiva no responde a sus características intrínsecas, las que determinan ese concepto tributario en la Ley General Tributaria.

Por todo lo razonado, debemos estimar el primer motivo de casación, sin necesidad, por tanto, de entrar a analizar la procedencia del segundo motivo de casación invocado.

La estimación del motivo comporta la declaración de nulidad del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Guipúzcoa (y con carácter subsiguiente, la nulidad de las liquidaciones impugnadas porque se giraron en base a la misma), por infringir las reglas de armonización fiscal del artículo 4.a) de la Ley del Concierto Económico para el País Vasco 12/1981, de 13 de mayo, y del vigente artículo 3.a) de la Ley 12/2002.

Ha de precisarse, como ya hacía la sentencia de instancia, que estamos ante una Norma Foral fiscal, en este caso del territorio histórico de Gipuzcoa, aprobada por sus Juntas Generales, que de tratarse de un recurso interpuesto tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero [- que se produjo a los veinte días de su publicación en el BOE el 20 de febrero de 2010 -] no sería competente la Sala para su conocimiento, como se desprende de las modificaciones introducidas tanto en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al incorporar una nueva Disposición Adicional Quinta, como de la Ley Orgánica del Poder Judicial, al dar nueva redacción al párrafo primero de su art. 9.4 [- con la corrección dada por la Disposición Final 1ª de la Ley Orgánica 4/2011, de 11 de marzo-], así como, aunque no se refiera a ella el título de la citada Ley Orgánica 1/2010, en cuanto modifica la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, al incorporar una nueva letra, la d), al art. 3; Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, contra la que están pendientes distintos recursos de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Con esa regulación quedan excluidos de la competencia de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso administrativos los recursos, tanto directos como indirectos, que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los territorios históricos [--únicas normas forales a las que se refiere la Ley Orgánica 1/2010--] al residenciarse su control en el Tribunal Constitucional, en el ámbito y parámetros que recoge la Disposición Adicional Quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Normativa sin incidencia en un supuesto como el presente en el que se está ante un recurso interpuesto antes de la entrada en vigor de la citada Ley Orgánica 1/2010, que al no recoger concretas previsiones de régimen transitorio hace oportuno traer a colación el artículo 2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable con carácter supletorio, por prescripción del artículo 4 de la misma Ley y de la Disposición Final Primera de la LRJCA, cuando dispone que salvo que se establezca otra cosa en las disposiciones de legales de derecho transitorio, los asuntos se sustanciarán siempre con arreglo a las normas procesales vigentes, que nunca serán retroactivas.

Por ello ha de concluirse que Ley Orgánica 1/2010 no incide en los recursos contencioso administrativos interpuestos con anterioridad, como es el presente, en el que se está ejercitando por el demandante, además en demanda presentada antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, impugnación indirecta de la Norma Foral de IRPF, que es a lo que debe dar respuesta esta sentencia.

En relación con ello también podemos traer a colación las conclusiones que se desprenden del Auto de Tribunal Constitucional 190/2010, de 1 de diciembre, por el que se declaró la falta de jurisdicción del Tribunal Constitucional para conocer de un recurso de casación seguido ante el Tribunal Supremo en relación con las normas forales de Gipuzcoa.

Finalmente, es de decir que la norma declarada nula queda fuera del Ordenamiento Jurídico. El artículo 72.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción establece un importante límite temporal a la eficacia de una sentencia firme declaratoria de la nulidad total o parcial de una disposición general: que se producirá desde el día en que sea publicado el fallo y precepto o preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada. Se establece así un especial requisito de publicación para este supuesto de anulación total o parcial de una disposición general.

Tercero.

En materia de costas , y en virtud de la estimación del recurso de casación que se acuerda, procede, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción , no hacer imposición de las costas causadas en ambas instancias.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS**Primero.**

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación formulado por D. Juan Francisco .

Segundo.

Casamos y anulamos la sentencia núm. 799/2011, de 2 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco .

Tercero.

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Juan Francisco frente a la resolución del TEAF de Guipúzcoa de 30 de septiembre de 2009 y declaramos la nulidad del artículo 26.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuarto.

Declaramos, consiguientemente, la nulidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa así como las liquidaciones tributarias giradas en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2004 y 2005.

Quinto.

El fallo de esta sentencia deberá ser publicado en el mismo periódico oficial en que, en su día hubiese sido publicada la disposición anulada.

Sexto.

No hacemos imposición de las costas causadas ni en la instancia ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.