|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 4/2017 |
| Fecha | de 17 de enero de 2017 |
| Sala | Pleno |
| Magistrados | Don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, 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. |
| Núm. de registro | 1043-2015 |
| Asunto | Cuestión prejudicial sobre normas forales fiscales 1043-2015 |
| Fallo | Declarar la extinción de la cuestión prejudicial núm. 1043-2015 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 desaparición sobrevenida de su objeto. |

**AUTO**

**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. 201-2013 y 611-2013), 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 Norberto Muñoz Zambrano, 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 2007, 2008, 2009 y 2010, 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 con fecha de 29 de noviembre de 2011 dos liquidaciones provisionales por importes de 12.295,82 € (liquidación núm. 5196192900000) y 9.298,12 € (liquidación núm. 519619289000P), por los ejercicios 2008 y 2009. Posteriormente, con fechas de 21 de febrero y 8 de mayo de 2012 se giraron dos nuevas liquidaciones provisionales por los ejercicios 2010 y 2007, en cuantías de 13.536,03 € (liquidación núm. 52966843600H) y 21.394,93 € (liquidación núm. 5296654900002), respectivamente, en aplicación del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, calculándole de oficio la renta real derivada de su actividad económica.

b) Frente a las liquidaciones anteriores se interpusieron una serie de reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa: una, respecto de la liquidación del año 2007 (núm. 2012-508); otra, con relación a la liquidación del año 2008 (núm. 2012-0008); otra más, con referencia a la liquidación del año 2009 (núm. 2012-0009); y, en fin, otra por la liquidación del año 2010 (núm. 2012-217).

c) Transcurrido el plazo de un año desde su interposición, de conformidad con lo dispuesto en el art. 245 de la Norma Foral 2/2005, general tributaria, la parte reclamante entendió desestimadas por silencio negativo las reclamaciones correspondientes a las liquidaciones de los ejercicios 2008 (2012-0008), 2009 (2012-0009) y 2010 (2012-217), promoviendo un recurso contencioso-administrativo (núm. 201-2013) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. No obstante, por resolución núm. 31035 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de fecha 18 de julio de 2013, se desestimaron las reclamaciones núms. 2012-0008 (2008), 2012-0009 (2009), 2012-0217 (2010) y 2012-508 (2007), interponiéndose un nuevo recurso contencioso-administrativo (núm. 611-2013), pero únicamente con relación a la reclamación correspondiente al ejercicio 2007 (2012-508).

d) Por Auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 30 de octubre de 2013, acordó acumular en un solo procedimiento los anteriores recursos para su tramitación conjunta. A continuación, mediante escrito registrado el día 15 de diciembre de 2014, la parte recurrente puso en conocimiento del órgano judicial que el Tribunal Supremo, por Sentencia con fecha de 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.

e) Por 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), se 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 art. 30.2 de la Norma Formal 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, tanto la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa como la de las juntas generales de Gipuzkoa, consideraron innecesario el planteamiento de la cuestión. La parte recurrente y el Ministerio Fiscal, sin embargo, estimaron procedente su planteamiento.

3. En la fundamentación jurídica del Auto de promoción de 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 había 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 aquel precepto se enmarcaba 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 con fecha de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), al considerar que el art. 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, configurando una 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 procederá 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 LOTC, 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 quince 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 un 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. Arranca 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 Gipukcoa, 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 81/1998, 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 diferente 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 Procuradora de los Tribunales, doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Excma. Diputación Foral de Gipuzkoa, presentó un 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 de Gipuzkoa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014 anulatoria del art. 26.2 de la Norma Foral 81/1998, 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 artículo 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 menospreciado 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 Procuradora de los Tribunales, doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación también de las juntas generales de Gipuzkoa, solicitó que se declarase ajustado al marco constitucional el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, al 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 81/1998 (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 CE, 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 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 CE, 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 el territorio de Gipuzkoa, 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 busca 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.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. Único. 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, precepto aquel que ha sido recientemente declarado inconstitucional y nulo por la Sentencia de este Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre, por infringir el citado 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.

Pues bien, la circunstancia de que con posterioridad a la admisión a trámite de la presente cuestión prejudicial haya recaído en otro proceso promovido por el mismo órgano judicial (cuestión prejudicial núm. 1042-2013), Sentencia de Pleno de este Tribunal 203/2016 de fecha 1 de diciembre de 2016, declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del mismo precepto cuestionado, conlleva necesariamente la desaparición sobrevenida del objeto de la cuestión prejudicial, pues la duda de constitucionalidad planteada ya ha quedado disipada, no siendo necesario un nuevo pronunciamiento por parte de este Tribunal, como consecuencia del valor de cosa juzgada y plenos efectos frente a todos de nuestras Sentencias ex arts. 164.1 CE y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (por todas, STC 6/2010, de 14 de abril, FJ 2).

Por todo lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Declarar la extinción de la cuestión prejudicial núm. 1043-2015 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 desaparición sobrevenida de su objeto.

Madrid, a diecisiete de enero de dos mil diecisiete.