



Roj: STS 1140/2012  
Id Cendoj: 28079130022012100208  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 4318/2008  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Tipo de Resolución: Sentencia

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Enero de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación num. **4318/2008**, interpuesto la **DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA**, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, contra la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 13 de junio de 2008, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 169/2006, que declaró inadmisibile el recurso contencioso-administrativo interpuesto por son Cesar y don Dionisio, declarando nulo el párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa 2/2005, de 3 de marzo (BOG 17 de marzo de 2005), respecto a las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1999 y 2000.

Han sido parte recurrida don Cesar y don Dionisio, representados por la Procuradora de los Tribunales doña Cristina Matud Juristo.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha 24 de mayo de 2004, la Jefa de la Unidad Operativa núm. 3 de la Subdirección General de Inspección se dirigió al Servicio de Desarrollo Normativo, interesando la remisión de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de los ejercicios 1999 y 2000, de los contribuyentes 209 y 209C0.

El 18 de junio de 2003, el Jefe de la Unidad Operativa de Inspección encargada de la realización de las actuaciones inspectoras en el programa de inspección X3P-6000 «operaciones societarias con ánimo defraudatorio» acuerda la inclusión de don Cesar y don Dionisio.

El 14 de marzo de 2005 se emiten los informes por el Inspector Tributario, por si los hechos pudieran constituir delito previsto en el art. 305 del Código Penal, ordenando el Director General de Hacienda la prosecución del trámite administrativo.

Con fecha 18 de mayo de 2005, se incoó a don Dionisio y don Cesar dos Actas de disconformidad núm. NUM000 y NUM001, por el concepto IRPF de los ejercicios 1999 y 2000, que recogían una propuesta de liquidación por importe de 224.309,28 euros, y de 21.351.093,32 euros, respectivamente. El 1 de julio de 2005, se dictaron los correspondientes Acuerdos de liquidación, confirmando las propuestas contenidas en las referidas Actas.

Contra dichos actos liquidatorios, los contribuyentes interpusieron recurso de reposición, que fueron desestimados el 17 de enero de 2006 por sendos Acuerdos del Subdirector General de la Hacienda Foral de Guipúzcoa.

En dichas dos resoluciones se advirtió a los interesados que, contra las mismas podían interponer, de conformidad con el núm. 2 de la Disposición Transitoria Cuarta de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria (en adelante, NFGT), vigente a partir del 1 de julio de 2005, y en los términos previstos en su art. 240, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral en el plazo de un mes a partir del día siguiente a la recepción de su notificación, sin perjuicio de que, en su caso, pudieran interponer directamente recurso contencioso-administrativo al amparo del art. 247 de la NFGT con

arreglo a la Ley Reguladora de la Jurisdicción de ese orden. Los recurrentes optaron por acudir directamente a la interposición del recurso contencioso-administrativo.

**SEGUNDO.-** Interpuesto el recurso contencioso-administrativo núm. 169/2006 por don Cesar y don Dionisio ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, los actores plantearon en su escrito de demanda, en síntesis, los siguientes motivos de impugnación: a) la nulidad de pleno derecho por desviación de poder; b) la prescripción de la potestad de practicar las liquidaciones tributarias; c) la nulidad de las liquidaciones tributarias por vulneración de la normativa reguladora del IRPF y del art. 23 de la Ley General Tributaria ; y d) la inexigibilidad a los demandantes de las liquidaciones tributarias impugnadas.

Tramitado el procedimiento contencioso-administrativo, la Sala acordó, al amparo del art. 65.2 de la 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA ), oír a las partes por plazo de diez días, sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisibilidad del recurso prevista en el art. 69.c) de la LJCA , por falta de agotamiento de la vía previa administrativa, habida cuenta que en el ofrecimiento de recursos de dichas resoluciones se indicó que se podía interponer directamente recurso contencioso-administrativo al amparo del art. 247 de la NFGT, opción que utilizaron los recurrentes al acudir directamente a la interposición del recurso contencioso-administrativo.

El 13 de junio de 2008, la Sala de instancia dictó Sentencia declarando tanto la inadmisibilidad del recurso por concurrir la causa prevista en el art. 69.c) citado, como la nulidad del párrafo segundo del art. 247 de la NFGT. En dicha sentencia se analiza el conflicto competencial que subyace en orden a determinar qué norma es aplicable para determinar si los recurrentes debían o no acudir de manera preceptiva a la vía económico-administrativa con carácter previo a interponer recurso contencioso-administrativo, afrontando la cuestión desde la interpretación del art. 149.1-18ª de la Constitución española (CE ), en los siguientes términos:

*« En una primera aproximación resulta obvio, de la simple lectura de las normas citadas, que el apartado segundo de la NFGT 2/2005, permite al contribuyente, en los supuestos que contempla (cuantía superior a 18.000 euros y resolución expresa en recurso de reposición), acudir directamente al recurso contencioso-administrativo sin necesidad de interposición previa de reclamación económico-administrativa. Se aparta, por lo tanto, del procedimiento contemplado en la LGT, y en la propia LJCA, que contemplan, en materia tributaria, como actividad administrativa impugnabile, susceptible de ser sometida a control jurisdiccional en el ámbito de ésta Jurisdicción contencioso-administrativa, las resoluciones que ponen fin a la vía económico-administrativa. La NFGT convierte, en el supuesto que contempla, la vía económico-administrativa en "opcional"; y si el contribuyente opta (como es el supuesto que nos ocupa), en actividad directamente impugnabile la resolución expresa del recurso administrativo de reposición. La novedad que introduce la NFGT en el art. 247 apartado segundo consiste, por lo tanto, en posibilitar la elusión de la vía económico-administrativa en el supuesto que contempla.*

*Naturalmente el eje central del debate es si la potestad normativa de la Diputación Foral de Guipúzcoa permite convertir en potestativa la reclamación previa económico-administrativa, en el ámbito del Territorio Histórico, y en actividad directamente impugnabile la resolución administrativa que resuelve el recurso de reposición. La Sala ya expresó sus dudas al respecto en el auto antes transcrito, sin que entrara en el fondo de la cuestión, por no ser de aplicación el precepto ahora controvertido.*

*Tanto por la Diputación Foral de Guipúzcoa como por los recurrentes se argumenta que no está comprometido el título competencial previsto en el art. 149.1.18 de la CE , porque el procedimiento tributario no es "procedimiento administrativo común", sino procedimiento administrativo especial.*

*El adjetivo "común" que se contempla en el art. 149.1.18 de la CE , como se recuerda en las SSTC 227/1988 y 72/2003 de 10 de abril , " lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del "iter" procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento.*

*Ahora bien, sin perjuicio del obligado respeto a esos principios y reglas del "procedimiento administrativo común", que en la actualidad se encuentran en las Leyes generales sobre la materia -lo que garantiza un tratamiento asimismo común de los administrados ante todas las Administraciones públicas, como exige el propio art. 149.1.18 -, coexisten numerosas reglas especiales de procedimiento aplicables a la realización de cada tipo de actividad administrativa "ratione materiae". La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la*

regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que ésta es una competencia conexas a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración." La STS 25.1.05 (Pte. Sr. Fernández Montalvo) afirma que "el carácter de "común" se predica respecto del que ha de regir en todo el territorio de la Nación Española y vinculante para las Comunidades Autónomas, y no respecto de la sujeción a él de todas las materias administrativas".

Tanto la Diputación Foral de Guipúzcoa como los recurrentes niegan el carácter de "procedimiento administrativo común" a la Ley General Tributaria, sosteniendo que se trata de un procedimiento especial por razón de la materia; y consecuentemente, que quien tiene la competencia normativa sustantiva, la tiene también para establecer la norma de procedimiento. La E.M. de la Ley 30/92 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, hace referencia explícita al concepto "procedimiento administrativo común" y "procedimientos específicos racione materiae":

"La Ley recoge esta concepción constitucional de distribución de competencias y regula el procedimiento administrativo común, de aplicación general a todas las Administraciones Públicas y fija las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa. Esta regulación no agota las competencias estatales o autonómicas de establecer procedimientos específicos racione materiae que deberán respetar, en todo caso, estas garantías. La Constitución establece la competencia de las Comunidades Autónomas para establecer las especialidades derivadas de su organización propia pero además, como ha señalado la jurisprudencia constitucional, no se puede disociar la norma sustantiva de la norma de procedimiento, por lo que también ha de ser posible que las Comunidades Autónomas dicten las normas de procedimiento necesarias para la aplicación de su derecho sustantivo, pues lo reservado al Estado no es todo procedimiento sino sólo aquél que deba ser común y haya sido establecido como tal. La regulación de los procedimientos propios de las Comunidades Autónomas habrán de respetar siempre las reglas del procedimiento que, por ser competencia exclusiva del Estado, integra el concepto de Procedimiento Administrativo Común."

Como se indica en este párrafo "lo reservado al Estado no es todo procedimiento sino sólo aquél que deba ser común y haya sido establecido como tal". La Ley 30/92 en su D.A.5ª se refiere expresamente a los procedimientos en materia tributaria. Es, por lo tanto, en la norma de procedimiento administrativo común, en una disposición adicional de la misma, donde se establece cuál es la normativa procedimental común en materia tributaria, y, por lo tanto, en el ámbito de la competencia exclusiva del Estado del art. 149.1.18 CE. En cuanto aquí interesa, la D.A.5ª Ley 30/92, en su apartado segundo, es explícita cuando afirma que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los arts. 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma". Con la precisión de que la remisión se efectúa a los artículos de la anterior LGT, la D.A.5ª de la Ley 30/92, modificada por la Ley 4/99, no deja lugar a dudas sobre cuál es la norma procedimental común en materia tributaria para la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria.

La E.M. de la LGT, así como el art. 1.1 invocan expresamente el título competencial previsto en el art. 149.1.18 CE. Se trata de una Ley General, de aplicación a todas las Administraciones tributarias, que establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. Y, desde esta perspectiva, en el criterio de la Sala, es "norma de procedimiento común" en materia tributaria.

El art. 1.2 LGT (2. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco) es el que remite, necesariamente, al examen del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos, que no es sino el que establece el Concierto Económico: Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario. Como puede observarse la D.A.5ª de la Ley 30/92, no contiene ninguna matización expresa en relación con el Concierto. Sin embargo, la D.A.5ª.1 al establecer la normativa que rige los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos, expresamente señala: la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. El art. 41.1 y 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como el art. 1.1 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco reconocen la potestad de "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario", a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. No se cuestiona, por lo tanto, la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico, para regular los tributos, y concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica. En este sentido, el art. 3 de la Ley del Concierto (armonización fiscal) cuando establece en su

apartado a) 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", pretende que en el ejercicio de esta potestad normativa (la norma propia de los tributos) se mantengan los mismos términos y conceptos que en la LGT, por propia coherencia con el sistema tributario, de forma que conceptos como hecho imponible, o base imponible, sean reconocibles. La Sala no comparte la interpretación de éste precepto (y del art. 5 (competencias exclusivas del Estado) sostenida por los recurrentes, de que las únicas competencias exclusivas del Estado son las que contempla el art. 5 de la Ley 12/2002, o que la previsión de que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la LGT en cuanto a terminología y conceptos, lleve a la conclusión de que la LGT no sea aplicable en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El art. 1.2 de la LGT no establece que la LGT no será de aplicación en los Territorios Históricos del País Vasco; más limitadamente dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Concierto". Al art. 1 de la LGT se remite, también, el RD 1065/2007 de 27 de julio, señalando, en su exposición de motivos, que es una norma que también resulta aplicable por las demás Administraciones tributarias autonómicas y locales con el alcance previsto en el art. 1 de la Ley 58/2003, reconociendo las especialidades del Convenio con la Comunidad Foral de Navarra y del Concierto Económico en los Territorios Históricos del País Vasco. Naturalmente, la cuestión es si el Estatuto de Autonomía y la Ley del Concierto Económico confieren a las Juntas Generales la potestad normativa que ha ejercitado en el art. 247 párrafo segundo de la NFGT.

La Sala, como resulta de los párrafos precedentes, sostiene que la LGT es una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias. Y partiendo de lo anterior, las especialidades del Concierto Económico (Ley 12/2002), y más en concreto, el ámbito de la potestad normativa en materia tributaria que se reconoce en el Estatuto de Autonomía y en la Ley 12/2002, no confiere a las Juntas Generales la potestad de regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa. En el Concierto Económico únicamente la Sección XVIª contiene normas de gestión y procedimiento, aplicables al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. Las Instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para regular (art. 1.1 de la Ley 12/02), dentro de su territorio, su régimen tributario; es decir, tienen potestad normativa para regular los tributos concertados de normativa autonómica. Y, conforme al art. 1.2 de la Ley 12/2002 corresponde a las respectivas Diputaciones Forales "la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario". La competencia en materia de revisión, entiende la Sala, posibilitaría un desarrollo normativo enlazado con las potestades de autoorganización, pero no la supresión de la vía económico-administrativa; o, como se contiene en el apartado segundo del art. 247 de la NFGT, su conversión en opcional en determinados supuestos. Porque a diferencia de lo que se sostiene tanto por la Diputación Foral de Guipúzcoa como por los recurrentes, por lo expuesto anteriormente, no se comparte la tesis central sostenida de que la LGT no es un "procedimiento administrativo común" en materia tributaria; y, en concreto, la norma que se cuestiona» (FD Quinto).

« La Sala suscitó, asimismo, si el párrafo segundo del art. 147 de la NFGT pudiera vulnerar el art. 149.1.6 de la CE. La cuestión se suscitó porque la LJCA, como hemos indicado, en coherencia con el art. 249 de la LGT, sólo identifica como actividad administrativa impugnabile en materia tributaria, en relación con los arts. 226 y 227 de la LGT, las resoluciones que ponen fin a la vía económico-administrativa. Coherentemente, la LJCA en su art. 10.1 d) y e) establece que los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas son competentes para conocer de los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa, y del Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos. Es evidente que la LGT en su art. 249 define cuál es la actividad impugnabile, frente a la que se puede interponer recurso contencioso-administrativo; y al hacerlo, en opinión de la Sala, concreta específicamente en esta materia el art. 25 de la LJCA, y las propias normas de competencia funcional de la Sala, integrando la normativa procesal. El art. 149.1.6 de la CE precisa "sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas". Tal y como se ha expuesto en el fundamento jurídico precedente, estima la Sala que la alteración del sistema de revisión de los actos tributarios, no se encuentra dentro del ámbito de la potestad normativa de las Juntas Generales.

Como se recuerda en la STS 18 de julio de 2007 (Pte. Sr. Martínez Micó) la reclamación económico-administrativa constituye una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración y "se erige en la vía previa que es necesario agotar para acudir al recurso contencioso-administrativo". Se trata de una cuestión imperativa, y de orden público procesal, que, como se indica en la mencionada sentencia, debe ser atendida, incluso de oficio. En el mismo sentido la STS 14.5.01 (Pte. Sr. Rodríguez Arribas), que,

con cita de las SSTs 28.6.99 y 12.6.97 , y del art. 37.1 LJCA/1956 , concluye que: "dicho lisa y llanamente, para que el recurso contencioso administrativo, en materia tributaria, como es el caso de autos, sea admisible, es necesario agotar previamente la vía económico administrativa."

Es precisamente por tratarse de una cuestión de orden público procesal por lo que la Sala ha planteado, y sometido a las alegaciones de las partes, la nulidad del apartado segundo del art. 247 de la NFGT, que aunque no suprime directamente la vía económico-administrativa, en los supuestos que contempla, la configura como opcional, y, por lo tanto, deja a disposición del contribuyente el acudir a la misma, y, consecuentemente, la posibilidad de eludirla. Sin embargo, el acudir o no a la vía económico-administrativa no se encuentra dentro del ámbito de la potestad normativa de las Juntas Generales, en materia de procedimiento administrativo tributario. Ni tampoco, al tratarse de una cuestión de orden público procesal, del ámbito de decisión de la propia Sala, que está llamada a examinarla de oficio.

Por los recurrentes se invoca el art. 24 de la CE , el derecho a la tutela judicial efectiva, y, en definitiva, a obtener un pronunciamiento en cuanto al fondo. Respecto del argumento relativo a que previsiblemente los argumentos de fondo que se esgrimen no pudieran obtener un pronunciamiento favorable del Tribunal Económico-Administrativo Foral, no puede asumirse puesto que el TEAF actúa con independencia funcional, y no podría sustentarse la alegación sobre el presupuesto de que no sea así» (FD Sexto) .

Por tanto, la Sala de instancia considera que «el párrafo segundo del art. 247 de la NF 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG 52/2005 de 17.3.05), es nulo, al vulnerar los arts. 149.1.18 y 149.1.6 de la CE ; y puesto que el recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto sin previo agotamiento de la vía económico-administrativa, debe declararse la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo conforme a lo previsto en el art. 69.c) de la LJCA » (FD Sexto) .

**TERCERO** .- Disconforme con la anterior Sentencia, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa preparó recurso de casación, formalizando la interposición por escrito registrado el 18 de septiembre de 2008, en el que plantea cuatro motivos de casación, de los que sólo el primero y el segundo fueron admitidos a trámite por Auto de la Sección Primera de fecha 25 de junio de 2009.

En el primer motivo, al amparo de lo dispuesto en el art. 88.1.c) de la LJCA , la parte recurrente denuncia el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio en la aplicación que la Sala de instancia ha realizado del art. 27 del citado texto legal . Se argumenta que la declaración de nulidad del párrafo segundo del art. 247 de la NFGT incumplió el trámite previo de dar audiencia al órgano legislativo que la aprobó -las Juntas Generales de Guipúzcoa-, desoyendo la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 7138/2004 ), si bien, por economía procesal y en aplicación de una efectiva tutela judicial, la Diputación no pretende la retroacción del procedimiento sino un pronunciamiento sobre esta cuestión y que se entre en el fondo del recurso de casación.

En el segundo motivo, planteado por la vía del art. 88.1.d) de la LJCA , la parte aduce la incorrecta interpretación y aplicación del art. 149.1.6ª y 18ª de la CE , mostrando su disconformidad con la doctrina de la sentencia recurrida en cuanto niega la competencia a las Juntas Generales para regular una materia, la revisión de actos administrativos, que constituyen normativa básica del Estado, ya que considera que los procedimientos tributarios no son procedimientos administrativos comunes sometidos a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no teniendo encaje en el art. 149.1.18ª de la CE (págs. 11 a 13).

También niega la representación de la Diputación que la norma formal vulnera el art. 149.1.6ª de la CE por no tratarse de legislación procesal sino de procedimiento administrativo previo al procesal, reivindicando el marco legal del Concierto Económico con el País Vasco en lo referente a los procedimientos tributarios (pag. 13), lo que lleva a considerar ajustada a derecho la norma foral anulada.

Por todo ello, se solicita se dicte sentencia que «case y anule la sentencia recurrida y en su lugar dicte otra por la cual declare ajustado a Derecho el párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, con los efectos procesales que ello comporta, y subsidiariamente, si se resolviera que dicho texto normativo no es ajustado a Derecho, confirme la inadmisión del recurso contencioso-administrativo con los efectos de caducidad de la acción para la parte recurrente» (pág. 18).

**CUARTO** .- En fecha 4 de diciembre de 2009, la representación procesal de don Cesar y don Dionisio presentó escrito en el que, por un lado defiende «la validez jurídica de la norma foral de Guipúzcoa anulada por» la sentencia recurrida, sin formular oposición al recurso sobre esta cuestión (pág. 1), por otro, «rechaz[a] la petición subsidiaria que plantea la Diputación Foral de Guipúzcoa, en orden a que, de rechazarse el recurso, se decrete la caducidad de la acción», pues «el principio de confianza legítima impide a la Diputación obtener

ilícita ventaja de la nulidad de una norma redactada y auspiciada por la propia Institución» y que «conlleva dejar en total indefensión a la parte recurrente, que pretendió obtener tutela judicial al amparo de una disposición foral válida y vigente cuando se utilizaron los cauces contemplados en la misma» (pág. 2).

**QUINTO.-** Señalada para votación y fallo la audiencia del día 25 de enero de 2012, tuvo lugar el referido acto en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpone por la Diputación Foral de Guipuzkoa contra la Sentencia de 13 de junio de 2008, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que declaró la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo núm. 169/2006 interpuesto por don Cesar y don Dionisio, declarando asimismo nulo el párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005, de 3 de marzo, General Tributaria de Guipúzcoa (en lo sucesivo, NFGT), respecto a las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 1999 y 2000.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, dicha Sentencia señala que «*el eje central del debate es si la potestad normativa de la Diputación Foral de Guipúzcoa permite convertir en potestativa la reclamación previa económico-administrativa, en el ámbito del Territorio Histórico, y en actividad directamente impugnabile la resolución administrativa que resuelve el recurso de reposición*» (FD Quinto), concluyendo sobre esta cuestión «*que el párrafo segundo del art. 247 de la NF 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG 52/2005 de 17.3.05), es nulo, al vulnerar los arts. 149.1.18 y 149.1.6 de la CE; y puesto que el recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto sin previo agotamiento de la vía económico-administrativa, debe declararse la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo conforme a lo previsto en el art. 69.c) de la LJCA*» (FD Sexto).

**SEGUNDO.-** Como también se ha recogido en los Antecedentes, la Diputación formuló cuatro motivos de casación, si bien, por Auto de la Sección Primera de esta Sala sólo se admitieron a trámite los dos primeros.

Así, en el primer motivo, con invocación del art. 88.1. c) de la LJCA, se denuncia el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio en la aplicación que la Sala de instancia ha realizado del art. 27 del citado texto legal, en la medida en que la declaración de nulidad del párrafo segundo del art. 247 de la NFGT de Guipúzcoa incumplió el trámite previo de dar audiencia al órgano legislativo que aprobó dicha norma, las Juntas Generales de Guipúzcoa, en contra de la doctrina recogida en la Sentencia de 19 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 7138/2004).

Y, en el segundo motivo, formulado bajo el art. 88.1.d) de la LJCA, se considera que la Sentencia de instancia interpreta y aplica incorrectamente el art. 149.1-6ª y 18ª de la Constitución española (CE) al negar la competencia de las Juntas Generales para regular una materia, la revisión de actos administrativos, que constituyen normativa básica del Estado, pues los procedimientos tributarios no son procedimientos administrativos comunes sometidos a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no teniendo encaje en el art. 149.1.18ª de la CE. Asimismo niega que la norma foral vulnere el art. 149.1.6ª de la CE, al no tratarse de legislación procesal sino de procedimiento administrativo previo al procesal, reivindicando el marco legal del Concierto Económico con el País Vasco en lo referente a los procedimientos tributarios, lo que lleva a considerar ajustada a derecho la norma foral anulada.

Por su parte, don Cesar y don Dionisio formularon oposición al recurso, por las razones que se han expuesto en los Antecedentes.

**TERCERO.-** Con carácter previo al estudio de los motivos de casación, conviene apuntar que este Tribunal es plenamente competente para enjuiciar el presente recurso, que afecta a la nulidad de una Norma Foral del País Vasco, pues el Tribunal Constitucional, por Auto de 1 de diciembre de 2010, referido al recurso de casación núm. 2481/2004, promovido por la Administración del Estado contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 26 de diciembre de 2003, declaró su falta de jurisdicción para el conocimiento de asuntos como el que nos ocupa.

Expuesto lo anterior, procede analizar el primero de los motivos del recurso de casación, en el que se plantea el incumplimiento por la Sala de instancia del trámite de audiencia previa al órgano legislativo que aprobó la norma anulada, las Juntas Generales de Guipúzcoa.

En efecto, de lo actuado en el proceso de instancia se desprende que la Sala del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no oyó a las Juntas Generales de Guipúzcoa sobre la cuestión relativa a la posible nulidad de una de las normas tributarias que había aprobado, decidiendo su nulidad sin la previa audiencia de dicho órgano legislativo.

Pues bien, al respecto debe invocarse la doctrina sentada por esta Sala en la Sentencia de 19 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 7138/2004 ) que es del siguiente tenor literal:

*« la cuestión estriba, como precisa la parte recurrente, en la impugnación de la Orden autonómica de la Diputación General de Aragón. Lo cierto es que la Comunidad Autónoma de Aragón no ha sido oída en este proceso, ni en la instancia, ni en las actuaciones seguidas ante este Tribunal Supremo. El Tribunal de instancia debió emplazar a la Comunidad Autónoma toda vez que se estaba manteniendo la disconformidad a derecho de una Orden autonómica, infracción procesal ésta que por cierto no se denuncia por la parte recurrente.*

*Por mas que de acuerdo con el artículo 27.3 de la Ley de la Jurisdicción podemos pronunciarnos sobre la conformidad a derecho de cualquier disposición de carácter general, ello no es procedente sin oír como parte a la Comunidad Autónoma autora del Reglamento. Pero como no procede emplazarla para su comparecencia en el estado actual del proceso, por insólito que pueda resultar dada nuestra interpretación de las reglas procesales, debemos declarar que no es posible pronunciarse en casación sobre el tema sin que el Tribunal de instancia haya enjuiciado la legalidad de la Orden autonómica, para lo que debe oír previamente a la Comunidad Autónoma. En consecuencia ordenamos la retroacción de actuaciones del proceso seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid hasta el momento anterior a dictar Sentencia, para que se emplace en debida forma a la Diputación General de Aragón y se le de oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga sobre la conformidad con el ordenamiento jurídico de la Orden autonómica de 7 de julio de 2000 » (FD Tercero).*

Aplicando dicha doctrina al supuesto litigioso, no cabe duda alguna de que la Sala de instancia debió de haber oído al órgano legislativo autor de la norma revisada, de modo que las potestades anulatorias del art. 27 de la LJCA no debieron practicarse sin el previo trámite de audiencia de una parte indudablemente interesada, pues lo contrario causaría, como es el caso, una evidente indefensión a quien debió de emplazarse como parte interesada ante el proceso, en aplicación de los arts. 21.1 y 49. 3 de la LJCA , debiendo proceder a reponer las actuaciones para subsanar tal irregularidad formal.

No obstante, teniendo en cuenta las alegaciones de la Diputación recurrente y su pretensión de que se le tutele judicialmente de manera efectiva sin dilaciones indebidas, por economía procesal procede entrar a conocer el fondo del presente recurso.

**CUARTO.-** En cuanto al segundo de los motivos casacionales, en el que la Diputación Foral de Guipúzcoa considera incorrectamente interpretado y aplicado el art. 149.1-6ª y 18ª de la CE , reclamando su competencia en materia de revisión tributaria y la pertinencia de la norma anulada, comenzamos por exponer el contenido de dicho precepto constitucional. Así, el art. 149.1 en sus apartados 6 y 18, regula las competencias exclusivas del Estado en las siguientes materias:

*«6.ª Legislación mercantil, penal y penitenciaria; legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas.*

*18.ª Las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas».*

De la lectura de dicha norma constitucional, y en lo que afecta al recurso, se desprende que el Estado tiene competencia exclusiva en materia de legislación procesal y procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades organizativas autonómicas, lo que nos debe llevar a considerar si el párrafo segundo del art. 247 de la NFGT 2/2005, de 8 de marzo, es conforme con las referidas competencias estatales.

Recordemos que la NFGT de Guipúzcoa prevé en su art. 247 un supuesto excepcional en el que no resulta preciso agotar la vía económico-administrativa:

*« Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.*

*Asimismo, en aquellos supuestos cuya cuantía, calculada de acuerdo con las normas previstas en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, supere los 18.000 euros y haya recaído resolución expresa en un recurso de reposición, el interesado podrá optar por interponer directamente recurso contencioso-administrativo contra la misma, sin necesidad de interposición previa de reclamación económico-administrativa».*

Pues bien, esta norma foral vulnera de forma directa las competencias estatales exclusivas para regular materias como el procedimiento administrativo común y la normativa procesal, tal como se desprende de la lectura conjunta de las siguientes disposiciones:

a) La Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (redactada por Ley 4/1999), cuando establece que los procedimientos tributarios se regirán por la Ley General Tributaria y, en su defecto, regirán supletoriamente las disposiciones de la LPAC. En el apartado 2 de dicha norma se establece que *«[l]a revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los arts. 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma ».*

b) El art. 1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y *« establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español».* La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, completa el marco competencial al disponer en su art. 1 :

*« 1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del art. 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución .*

*2. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco».*

c) El art. 8.l) de la LGT establece la reserva de ley para la determinación de los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, mientras que los arts. 226 y siguientes se regulan las reclamaciones económico-administrativas. Por su parte, el art. 249 dispone:

*« Recurso contencioso-administrativo*

*Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente».*

d) En el ámbito procesal administrativo, el art. 10.d) de la LJCA dispone que las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conocerán en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa, mientras que el art. 25 de dicha Ley prevé que *« [e]l recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos» .*

Por el contrario, tal como acertadamente explica la Sala de instancia, el art. 41.1 y 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como el art. 1.1 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, tan sólo reconocen la potestad de *« mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario »* a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, lo que implica que no se cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico, para regular los tributos, y concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica.

En tal sentido, el art. 1.2 de la Ley 12/2002 dispone que corresponde a las respectivas Diputaciones Forales *« la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario»*, y el art. 3.a) de la Ley del Concierto establece 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».*



La consecuencia lógica y coherente con el sistema constitucional y con la normativa autonómica es que la LGT sea una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias, de manera que las especialidades del Concierto Económico y la potestad normativa tributaria que se reconoce en dicha Ley y en el Estatuto de Autonomía no permiten afirmar, como pretende la recurrente, que las Juntas Generales puedan regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa.

También el marco tributario común ha sido tratado por el Tribunal Constitucional, que en la Sentencia 116/1994, de 18 de abril, ha determinado que « *el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas ( STC 19/1987)* » (FJ 5), añadiendo la STC 192/2000 que « *la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado* » (FJ 6).

La Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004 (rec. cas. núm. 7893/1999) establece que « *[l]a unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas ( STC 19/1987)* » (FD Undécimo).

Así pues, tanto la Constitución como las normas legales antedichas configuran un marco común tributario, asignando a la Ley General Tributaria una función reguladora de todas las Administraciones tributarias, estableciendo los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, constituyendo una normativa procedimental común en materia tributaria.

Dicha apreciación no cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de Concierto Económico, para regular los tributos, y más concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica, pero ello no otorga a la Comunidad Autónoma del País Vasco la potestad de regular un diferente sistema de revisión de los actos en vía administrativa ni, menos aún, los requisitos de acceso al proceso administrativo.

Por otra parte, la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [ arts. 10, letras d) y e) y 25.1] mantiene un pulso de coherencia con los arts. 226, 227 y 249 de la LGT, pues sólo considera actividad administrativa impugnabile en materia tributaria las resoluciones que ponen fin a la vía económico-administrativa, de forma que los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas serán competentes para conocer de los recursos contenciosos interpuestos contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa, y las provenientes del Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos, lo que cierra a las Comunidades Autónomas la potestad de modificar el sistema de revisión de los actos tributarios y de acceso al proceso administrativo, como vía previa que debe agotarse preceptivamente, so pena de resultar inadmisibile el recurso contencioso-administrativo.

De lo expuesto se deduce que la norma foral litigiosa contraviene el procedimiento establecido en la Ley General Tributaria y en la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, puesto que éstas regulan que, en materia tributaria, son actos impugnables susceptibles de ser sometidos a control jurisdiccional, en el ámbito de ésta Jurisdicción contencioso-administrativa, las resoluciones que ponen fin a la vía económico-administrativa. Por el contrario el párrafo segundo del art. 247 NFGT permite que la vía económico-administrativa sea opcional, pudiendo el contribuyente optar (como en el caso de autos), por acudir de forma directa a la jurisdicción contencioso-administrativa contra la resolución expresa del recurso administrativo de reposición, eludiendo con ello la preceptiva y previa vía económico-administrativa.

En consecuencia, procede confirmar el criterio de la Sala de instancia cuando determinó que el párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG 52/2005, de 17 de marzo de 2005), era nulo, por vulnerar los arts. 149.1.18ª y 149.1.6ª de la CE, lo que venía a suponer que el recurso contencioso-administrativo se había interpuesto sin previo agotamiento de la vía económico-administrativa, razón por la que se declaró la inadmisibilidat del mismo, en aplicación del art. 69.c) de la LJCA.

Asimismo, deberá desestimarse la pretensión subsidiaria de la Diputación recurrente, por considerar necesario el acceso efectivo a la jurisdicción de los actores Sres. Cesar Dionisio , dándoles la oportunidad de que subsanen la falta de agotamiento de la vía previa administrativa mediante la concesión de plazo para acudir a la vía económico-administrativa, pues no resulta pertinente que se invoque la caducidad de la acción por quien informó de manera incorrecta de los recursos existentes contra su propia resolución, perjudicando con ello a quien siguió de buena fe sus indicaciones.

De conformidad con lo preceptuado en el art. 72.2 de la LJCA , procede la publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de la declaración de nulidad del párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria , del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

**QUINTO.-** Por todo ello, debemos confirmar la sentencia recurrida y desestimar la pretensión anulatoria de la misma, con desestimación del recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, pero, habida cuenta lo expuesto en el fundamento de derecho Tercero, que supone acoger el primero de los motivos alegados por dicha recurrente, no procederá la imposición de costas, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA .

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la **DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA** contra la Sentencia dictada el 13 de junio de 2008 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 169/2006. Declarado nulo el párrafo segundo del art. 247 de la de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria , del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se ordena la publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa del presente fallo a los efectos previstos en el art. 72.2 de la LJCA . Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Agualló Avilés Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Agualló Avilés, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, **CERTIFICO** .