



Roj: STSJ PV 1357/2013 - ECLI:ES:TSJPV:2013:1357
Id Cendoj: 48020330022013100231
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 2
Nº de Recurso: 747/2011
Nº de Resolución: 345/2013
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JOSE ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 747/2011

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 345/2013

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a siete de junio de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número **747/2011** y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna: el acuerdo de 16/12/2010 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se archivan las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2003 y 2006, y las sanciones derivadas de las mismas. Indirectamente, se impugna el art. 58-4 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : D^a. Estibaliz , representada por la Procuradora D^a. PATRICIA ZABALEGUI ANDONEGUI y dirigida por el Letrado D. EDUARDO SAEZ LECLERCQ.

- **DEMANDADA** : DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora D^a. BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN PACHECO.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 9 de marzo de 2011 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora D^a. PATRICIA ZABALEGUI ANDONEGUI, actuando en nombre y representación de D^a. Estibaliz , interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 16/12/2010 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se archivan las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2003 y 2006, y las sanciones derivadas

de las mismas. Indirectamente, se impugna el art. 58-4 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre; quedando registrado dicho recurso con el número **747/2011**.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que declare nulo desde el inicio y no conforme a derecho el acto del TEAF de Gipuzkoa de fecha 16.12.2010 por el que se acuerda el archivo de las reclamaciones acumuladas números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 contra acuerdos por los que se practican las liquidaciones e imponen sanciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2003 y 2006, y se acuerde el retrotraimiento de las actuaciones al momento previo del dictado del acuerdo recurrido, condenando igualmente al órgano administrativo al pago de las costas del presente recurso.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en la que, desestimando la demanda formulada de contrario, confirme íntegramente la resolución del TEAF de Gipuzkoa de 16 de diciembre de 2010.

CUARTO.- Por Decreto de 16 de abril de 2012 se fijó como cuantía del presente recurso la de 242.380,29 euros.

QUINTO.- El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.- En el escrito de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.- Por resolución de fecha 29/05/13 se señaló el pasado día 04/06/13 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación directa en el presente recurso contencioso administrativo número **747/2011** el acuerdo de 16/12/2010 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se archivan las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2003 y 2006, y las sanciones derivadas de las mismas. Indirectamente, se impugna el art. 58-4 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre.

La recurrente interpuso reclamaciones económico administrativas contra las liquidaciones por el impuesto la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 2003 y 2006 y las sanciones derivadas de las mismas, que se tramitaron acumuladamente, recayendo el acuerdo de 16/12/2010 por el que el Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa (en adelante, TEAF) resolvió archivar las reclamaciones por falta de alegaciones de la reclamante, de conformidad con lo previsto por el artículo 58. 4 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 septiembre (en adelante, DF 41 /2006).

Contra dicho acuerdo se interpone el presente recurso jurisdiccional, pretendiendo su anulación y un pronunciamiento de la Sala por el que se disponga la retroacción de las actuaciones al momento previo su dictado.

Alega en fundamento de tales pretensiones los siguientes motivos de impugnación:

1) Nulidad del acuerdo recurrido como consecuencia de la nulidad del artículo 58. 4 DF 41/2006, por infracción de los artículos 242.1 y 243 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en la medida en que no prevén una forma semejante de finalización de la reclamación, y obligan al TEAF a resolver todas las cuestiones de hecho o de Derecho que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas por los interesados. El precepto impugnado establece un ficticio desistimiento en un supuesto de caducidad del artículo 92 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común , que ante la inactividad del reclamante contempla un plazo

de 3 meses y un requerimiento previo para declarar la caducidad del procedimiento iniciado a su instancia. A ello añade que ni la Ley General Tributaria ni su Reglamento aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 mayo, contemplan una disposición semejante, por lo que el artículo 58.4 D.F. 41/2006 constituye una extralimitación, toda vez que de conformidad con lo resuelto por la sentencia de esta Sala de 13/06/2008 en el recurso número 169/2006, la ordenación de los procedimientos tributarios es competencia estatal, no resultando posible que el ordenamiento foral reduzca las garantías y derechos que el ordenamiento estatal otorga.

2) Nulidad del acuerdo recurrido como consecuencia de la aplicación de la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Constitucional 75/2008, de 23 junio, conforme a la cual la ausencia de alegaciones en una reclamación económico-administrativa no justifica que el órgano jurisdiccional no se pronuncie sobre el fondo del asunto.

La Diputación Foral de Gipuzkoa se opuso al recurso.

SEGUNDO: Se postula la nulidad del acuerdo del TEAF que dispone el archivo de las reclamaciones por no haber formulado alegaciones la reclamante, de conformidad con lo previsto por el art. 58.4 DF41/2006, impugnando indirectamente dicho precepto por dos motivos. En primer lugar, porque infringe el art. 243 NFGT al contemplar una forma de terminación no prevista por dicho precepto, considerando desistimiento lo que es caducidad, de conformidad con el art. 92 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, precepto que exigiría para decretar el archivo la demora por tres meses y la advertencia expresa, y el art. 242.1 NFGT, precepto que obliga a resolver todas las cuestiones planteadas aunque no se hayan formulado alegaciones, de acuerdo con la STC 75/2008, de 23 de junio. En segundo lugar, porque el art. 58-4 DF 41/2006 disminuye las garantías del Reglamento de la LGT aprobado por el RD 520/2005, de 13 de mayo, que no contempla el archivo de las actuaciones en supuestos de falta de alegaciones, siendo de competencia estatal la ordenación de los procedimientos tributarios, de acuerdo con la sentencia de esta Sala de 13 de junio de 2008 (Rec.169/2006).

Razones sistemáticas en el orden lógico de enjuiciar, obligan a examinar en primer lugar la validez del art. 58-4 DF 41/2006 desde la perspectiva de la distribución competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia tributaria, de conformidad con el bloque de constitucionalidad y la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, a fin de responder a la pregunta de si es competente la Diputación Foral de Gipuzkoa en el marco de las competencias que en materia tributaria tiene el territorio histórico de Gipuzkoa para introducir en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas un precepto como el art. 58-4 DF 41/2006, que contempla el archivo del procedimiento en el supuesto de que el reclamante no efectúe alegaciones equiparándolo al desistimiento, teniendo en cuenta que no lo contempla la LGT ni el Reglamento general que la desarrolla en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Sólo si la Sala concluyera que las instituciones forales del Territorio Histórico de Gipuzkoa tienen competencia en la regulación del procedimiento de la vía económico-administrativa para introducir un precepto como el que se cuestiona en la presente causa, cabría analizar, el motivo de impugnación por el que se denuncia la regulación *ultra vires* efectuada por el DF 41/2008 respecto de lo dispuesto por los arts.242.1 y 243 NFGT.

TERCERO: El art. 58 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, regula el trámite de alegaciones en la vía económico-administrativa, estableciendo en su núm.4 que:

<< 4. La ausencia de alegaciones en cualquier fase del procedimiento de la persona reclamante o interesada dará lugar a que se le tenga por desistida de la reclamación, procediéndose, en su caso, al archivo de la misma por desconocimiento de la discrepancia fáctica o jurídica de la parte reclamante.>>

En el sistema de fuentes del territorio histórico de Gipuzkoa dicho precepto desarrolla el art. 243 de la NFGT, que es fiel reflejo del art. 238 LGT :

<<Artículo 243. Terminación

1. El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal y mediante resolución.

2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal, el Tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado por los componentes del Tribunal de forma individual en los términos establecidos en el apartado 4 del art. 237 de esta Norma Foral.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del art. 244 de esta Norma Foral.>>

El art. 58-4 DF 41/2006, es una disposición novedosa, que no contempla la Ley General Tributaria en la regulación de la vía económico-administrativa contenida en el Capítulo IV, del Título V (arts.226 a 248), ni el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

El art. 238 LGT regula los modos de terminación del procedimiento de revisión en la vía económico administrativa en los siguientes términos:

<< Artículo 238. Terminación

1. El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocésal y mediante resolución.

2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del art. 239 de esta ley.>>

Tampoco existía un precepto semejante en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ni en el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por el RD 391/1996, de 1 de marzo, lo que suscitaba la cuestión sobre las consecuencias de la ausencia de alegaciones tanto en el escrito inicial como en el correspondiente trámite.

En dicho marco normativo común, la STC 75/2008, de 23 de junio , otorgó el amparo frente a la Sentencia dictada el 5 de abril de 2006 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias , al entender vulnerado el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, sin entrar a examinar los motivos de nulidad de la sanción tributaria impuesta que se adujeron en la demanda, porque la recurrente no formuló alegaciones en el procedimiento económico-administrativo.

La doctrina de dicha sentencia fue reiterada en la STC 25/2010, de 27 de abril y por la STC 155/2012, de 16 de junio .

En el vigente marco normativo común es incuestionable que resulta legalmente preceptivo el agotamiento de la vía económico administrativa, suscitándose dudas sobre el efecto jurídico que produce la falta de alegaciones de la parte reclamante en el marco del art. 238 LGT .

La cuestión es que el art. 58-4 DF 41/2006 regula los efectos de dicha conducta procesal, equiparándola al desistimiento, y previendo el archivo de las actuaciones, consecuencia que se impone al aplicador del Derecho como única interpretación posible en el marco del art. 238 LGT , y que es la más rigurosa desde la perspectiva del derecho a la revisión económico administrativa del acto tributario.

Pues bien, la Sala en la sentencia nº410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), invocada por la recurrente, que fue confirmada por la STS de 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008), anuló el art. 247 NFGT que dispensaba del agotamiento de la vía económico-administrativa en determinados supuestos, al considerar que las instituciones forales del Territorio Histórico de Gipuzkoa carecen de competencia para la regulación del procedimiento de revisión económico-administrativa, y ello porque dicha competencia no tiene encaje en la que les atribuye el art. 41.1 y 2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el art. 1.1 del Concerto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo , para "mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario", y porque de conformidad con lo previsto por el art. 149.1.18ª CE es competencia exclusiva del Estado la regulación del procedimiento administrativo común, resultando que en el ámbito tributario el procedimiento administrativo común viene regulado por la LGT.

Dicho criterio fue reiterado por la sentencia de esta Sala nº396/2011, de 31 de mayo (Rec. 1906/2008), que procedió asimismo a la anulación del art. 247 NFGT, y que devino firme al aquietarse a ella la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Es procedente reiterar el fundamento jurídico quinto de la sentencia 410/2008, de 13 de junio , en el que se expresa con la necesaria extensión el parecer de la Sala sobre la incompetencia de las instituciones forales del territorio histórico de Gipuzkoa para la regulación del procedimiento de revisión económico administrativa:

<< QUINTO.- En el fundamento jurídico precedente se citan, sin ánimo exhaustivo, las normas que aparecen comprometidas en la cuestión que se ha suscitado por la Sala. 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 conexa 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 ratione 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 *ratione 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 confiere 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.>>

Dicha sentencia fue confirmada por la STS de 6 de enero de 2012 (Rec.4318/2008), cuyo fundamento jurídico cuarto procede reproducir literalmente:

<< 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/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 17de 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 inadmisibilid 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. Germán , 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.>>

La conclusión a la que aboca cuanto queda razonado es que el art. 58-4 DF 41/2006, al incidir en la regulación del procedimiento de revisión económica administrativa de los actos tributarios, es nulo de pleno derecho por vulnerar la competencia que al Estado atribuye el art. 149.1.18ª CE , y tratándose de una impugnación indirecta de dicho precepto (art. 26.1 LJ), al ser competente la Sala para conocer del recurso directo contra el mismo, procede declarar su nulidad de conformidad con lo dispuesto por el art. 27.2 LJ .

Tal y como razonamos en la sentencia nº396/2011, de 31 de mayo (Rec. 1906/2008), no es óbice a dicho pronunciamiento el cambio de régimen jurisdiccional de las normas forales de carácter fiscal introducido por la LO 1/2010, de 19 de enero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

Dicha ley introduce una Disposición Adicional Quinta en la LOTC del siguiente tenor:

< < 1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las **Normas Forales fiscales** de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 311979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal .

El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley .

2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.

Los trámites regulados en los arts. 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley .

3. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada.

Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.

Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los arts. 63 y siguientes de esta Ley .> >

Además, en su artículo segundo da una nueva redacción al párrafo primero del apartado 4 del art. 9 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , del siguiente tenor:

< < Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el art. 82.6 de la Constitución , de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las **Normas Forales fiscales** de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica .> >

Finalmente, su disposición adicional única añade una letra d) al art. 3 de Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, del siguiente tenor:

< < d) Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las **Normas Forales fiscales** de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional. en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica .> >

El nuevo marco normativo resultante de la LO 1/2010 no altera el pronunciamiento de la Sala, porque lo que la LO 1/2010 sustrae del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa y residencia ante el Tribunal Constitucional son exclusivamente las "Normas Forales fiscales" de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, concepto que se refiere en el sistema de fuentes de los territorios históricos del País Vasco a una concreta categoría normativa cual es la Norma Foral, no alcanzando por tanto a las normas jerárquicamente subordinadas a ella, como en el caso ocurre con el Decreto Foral 41/2006. Además, el alcance de la reserva al Tribunal Constitucional se limita a las normas forales reguladoras de los impuestos concertados, pero no a las normas forales reguladoras del procedimiento administrativo tributario, tal y como lo entendió esta Sala en su sentencia nº 410/2008, de 13 de junio, dictada en el recurso 169/2006 .

En efecto, la lectura del Preámbulo de la LO 1/2010 es concluyente al respecto al ceñir en todo momento el alcance de la reforma a las normas forales fiscales, locución que hasta en cinco ocasiones se hace equivalente a las normas reguladoras de los distintos impuestos concertados.

El Preámbulo de la LO 1/2010 reconoce que el sistema fiscal (art. 37.3.f) EAPV) pertenece al núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios», lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (art. 41.2 .a), lo que se hace equivalente a la regulación de los tributos concertados, pero como esta Sala ha concluido, no incluye el procedimiento administrativo común tributario que es materia que está reservada al Estado.

Dicha interpretación viene avalada por el auto del 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 Gipuzkoa, en los siguientes términos:

<< 2. [...]

Así pues, en una consideración liminar de las reformas legislativas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cabe concluirse, a los efectos que ahora interesan, que el Tribunal Constitucional tiene atribuido el conocimiento de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco regulados en la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC , a los que son de aplicación, en materia de interposición, legitimación, tramitación y Sentencia lo establecido, respectivamente, para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad en el Título II LOTC, así como las disposiciones comunes a uno y otro procedimiento de declaración de inconstitucionalidad, ajustándose el parámetro de validez de aquellas normas forales a lo dispuesto también en el art. 28 LOTC para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. De otra parte, queda excluido el orden jurisdiccional contencioso-administrativo del conocimiento de los recursos directos e indirectos que se interpongan contra dichas normas forales, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional "en los términos establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica " [arts. 9.4 in fine LOPJ y 3 d) LJCA].

3. Este Tribunal entiende que el ámbito de su jurisdicción en relación con el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se circunscribe exclusivamente a los recursos y cuestiones regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC que se promuevan contra dichas normas tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En otras palabras, los únicos procesos a través de los cuales el legislador orgánico ha atribuido al Tribunal Constitucional el control de las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos son el recurso y la cuestión contemplados en la mencionada disposición adicional quinta de la LOTC , resultando efectiva dicha atribución, a falta de una expresa previsión legal en sentido contrario, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.>>

CUARTO: La nulidad el art. 58-4 DF 41/2006, comporta la anulación del acuerdo del TEAF recurrido, toda vez que en ausencia de dicho precepto, la resolución de archivo carece de sustento legal alguno en la medida en que no se halla contemplada por el art. 238 LGT , toda vez que la ausencia de alegaciones no puede ser entendida como desistimiento, puesto que se requiere para ello la manifestación de una voluntad expresa en tal sentido, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 87 , 90 y 91 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común , de supletoria aplicación de conformidad con lo dispuesto por el arts. 7.2 , y 97 LGT , a la que no equivale la falta de alegaciones.

Ello comporta necesariamente la retroacción del procedimiento al momento previo a dictar resolución por el TEAF, a fin de que resuelva lo pertinente en el marco normativo del art. 238 LGT .

ÚLTIMO: De conformidad a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción , no concurren méritos bastantes para hacer un expreso pronunciamiento en cuanto a las costas.

Vistos los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que ESTIMANDO el presente **recurso nº 747/2011**, interpuesto directamente contra el acuerdo de 16/12/2010 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa, por el que se archivan las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2003 y 2006, y las sanciones derivadas de las mismas, e indirectamente, contra el art. 58-4 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del territorio histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 septiembre, **debemos** :

Primero : Declarar la nulidad de pleno derecho del art. 58-4 del Reglamento de Desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre.

Segundo : Declarar la disconformidad a derecho del acuerdo de 16/12/2010 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa recurrido, que consecuentemente anulamos.

Tercero : Sin imposición de las costas.

Firme que sea la presente insértese el FALLO en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **DIEZ DÍAS** , contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el grupo Banesto (Banco Español de Crédito), con nº 4697 0000 93 0345 11, de un **depósito de 50 euros** , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.