Roj: STSJ PV 4231/2014 - ECLI:ES:TSJPV:2014:4231
Id Cendoj: 48020330022014100598
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 2
Nº de Recurso: 160/2013
Nº de Resolución: 562/2014
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 160/2013

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 562/2014

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a doce de noviembre de dos mil catorce.

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 160/2013 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna el acuerdo de 20/11/2012 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente el ejercicio 2009 y sanción derivada de la misma.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : Dª. Almudena , representada por la Procuradora Dª. CARMEN MIRAL ORONOZ y dirigida por sí misma en su calidad de Letrada.

- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA representada por la Procuradora Dª. MONTSERRAT COLINA MARTÍNEZ y dirigida por el Letrado D. SANTIAGO ARANZADI MARTÍNEZ DE INCHAUSTI.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 7 de marzo de 2013 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora Dª. CARMEN MIRAL ORONOZ, actuando en nombre y representación de Dª. Almudena ,, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 20/11/2012 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente el ejercicio 2009 y sanción derivada de la misma; quedando registrado dicho recurso con el número 160/13.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ

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 se anule y deje sin efecto los actos impugnados, y se condene a la Hacienda Foral a la devolución de las cantidades indebidamente liquidadas con los intereses a los que hubiera lugar.

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 se inadmita el recurso y, subsidiariamente, desestime en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose en consecuencia el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas a la demandante.

CUARTO.- Por Decreto de 6 de noviembre de 2013 se fijó como cuantía del presente recurso la de 3.534,63 euros.

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

SEXTO.- Por resolución de fecha 04/11/14 se señaló el pasado día 11/11/14 para la votación y fallo del presente recurso.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso -administrativo número 160/2013, el acuerdo de 20/11/2012 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente el ejercicio 2009 y sanción derivada de la misma.

La recurrente presentó su autoliquidación declarando unos ingresos de la actividad profesional de abogada de 44.445,84 euros y unos gastos de 41.825,72 euros, practicando el Servicio de Tributos Directos liquidación provisional, previo requerimiento de documentación, en la que se suprimen gastos derivados de reparación, conservación, y prima de seguro de un automóvil por no quedar acreditada su afección en exclusividad al ejercicio profesional, así como gastos de combustible, desplazamientos aéreos, vestuario profesional, restaurante, clientes peajes, parking etc. por falta de justificación documental o por no ser necesarios para la generación de los ingresos de la actividad, reduciendo así los gastos relacionados con la actividad a 22.734,24 euros. Además, en la misma fecha se impuso una sanción por obtener indebidamente devoluciones como consecuencia de ello.

Contra dicho acuerdo interpuso la interesada reclamación **económico** administrativa acompañando numerosa documentación, reclamación que fue desestimada por el acuerdo recurrido, que rechaza la defectuosa tramitación de la liquidación recurrida, la falta de motivación y la supuesta indefensión derivada de la misma, razonando que el Servicio de Tributos Directos efectuó una inicial propuesta de liquidación que contenía los argumentos que justificaban los cambios, de la que se dio traslado a la interesada para efectuar alegaciones, y que la liquidación provisional señala los conceptos objeto de rectificación y justifica las modificaciones, por lo que la interesada ha conocido su fundamento y no ha sufrido por ello indefensión. En cuanto al fondo, desestima la reclamación respecto de los gastos de automóvil por no existir una afectación exclusiva a la actividad, y desestima la reclamación en relación con los demás gastos por no acreditar su correlación con los ingresos. Finalmente, desestima la reclamación en relación con la sanción, razonando que la interesada no puso la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no aportando en la fase de alegaciones ante el órgano de gestión la documentación necesaria para justificar la deducibilidad de los gastos pretendidos, ni presentando alegaciones ante la propuesta sancionadora.

Contra dicho acuerdo se interpone el presente recurso jurisdiccional, pretendiendo su anulación así como la anulación de los actos de los que trae causa, y la condena de la Hacienda Foral de Bizkaia a la devolución de las cantidades indebidamente liquidadas con los intereses a que hubiere lugar.

Alega la recurrente en fundamento de dichas pretensiones una defectuosa tramitación del procedimiento causante de indefensión, en la medida en que solicitó reiteradamente ser recibida por el servicio de liquidación y gestión para poder mostrar su documentación acreditativa de la realidad y legalidad de los gastos incluidos en su declaración, a lo que se negó en todo momento dicho servicio.

Considera que acompañó a la reclamación **económico** administrativa la documentación acreditativa de los gastos indebidamente suprimidos por la liquidación impugnada, que se hallan perfectamente contabilizados en el Libro de Gastos, y que el acuerdo recurrido rechaza en un escrito proforma sin la debida motivación,

operando con ello una ilegal inversión de la carga de la prueba, en la medida en que corresponde a la Administración acreditar que los gastos incluidos en la declaración no tienen relación con los ingresos, lo que debiera ser a través del oportuno procedimiento de comprobación o inspección que la Hacienda Foral se ha negado a tramitar. Considera que no es aplicable el criterio establecido por el artículo 103.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico (en adelante NFGT), de que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente en orden a justificar la aplicación de las deducciones, ya que la Hacienda Foral no ha cumplido lo establecido por los artículos 123.2 en relación con el 129. 2.c) y 129. 4, que exigen que las actuaciones de comprobación limitada se lleven a efecto en las oficinas de la Administración tributaria.

Postula la disconformidad a derecho del acuerdo recurrido en cuanto convalida la sanción impuesta, en la medida en que no procede liquidación alguna y en cualquier caso aunque existiera un diferencial de cuota, no concurre culpabilidad pues no se han ocultado partidas ni se ha sustraído elemento alguno de la base imponible, ni se ha actuado con carácter doloso, tratándose en todo caso de la interpretación razonable de la norma.

La Diputación Foral de Bizkaia se opuso al recurso por los propios fundamentos del acuerdo recurrido, y si bien alegó inicialmente la inadmisión del recurso por extemporáneo, rectificó en conclusiones dicho planteamiento al partir de un error sobre la fecha de notificación.

SEGUNDO: La demanda adolece de una falta de sistemática y de claridad a la hora de expresar y fundar en derecho los motivos de impugnación.

En la vía **económico**-administrativa alegó falta de motivación del acto recurrido, cuestión que se abandona en sede judicial, en la que la recurrente lo que denuncia es que sufrió indefensión por la razón de que solicitó reiteradamente ser recibida por el servicio de liquidación y gestión para poder mostrar la documentación acreditativa de la realidad y legalidad de los gastos incluidos en su declaración, a lo que se negó en todo momento dicho servicio.

Planteada en tales términos la cuestión, hemos de decir que se trata más de una queja que de un motivo fundado en derecho, toda vez que no se alega ni argumenta la infracción legal que ello pueda entrañar. Se trata de un vicio formal del acto supuestamente causante de indefensión, pero no se alega la norma que resulta infringida.

Ello no obstante, la lectura conjunta de la demanda, permite deducir que lo que la recurrente alega es que el órgano de gestión practicó directamente la liquidación excluyendo determinados gastos debidamente contabilizados en el Libro de Gastos, trasladándole la prueba de su realidad y de su correlación con los ingresos, omitiendo la tramitación del procedimiento de comprobación limitada para la revisión de su autoliquidación, exigible de conformidad con lo dispuesto por los arts. 123.2 y 129.2.c) y 4 NFGT, si bien la demanda no argumenta las razones por las que a su juicio debió tramitarse el procedimiento de comprobación limitada.

Se suscita con ello la cuestión de si para la revisión de la autoliquidación presentada por la recurrente era preceptiva la tramitación del procedimiento de comprobación limitada de los arts. 120.1.e) y 129 a 133 NFGT, o, por el contrario, la liquidación practicada encuentra cobertura en el art. 123 NFGT.

Lo cierto es que la NFGT de Bizkaia no contiene precepto alguno que imponga la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, siempre y cuando la revisión de la liquidación se atenga a los límites del art.123, y no se extienda a las actuaciones previstas por el art. 129.2.c) y d), esto es, al examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial incluida copia de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, o bien requerimientos a terceros para que aporten información que encuentren obligados a suministrar con carácter general o que la ratifiquen mediante los correspondientes justificantes, puesto que de extenderse a tales comprobaciones, la actuación administrativa debe canalizarse a través del procedimiento de comprobación limitada.

Tratándose de rendimientos procedentes de actividades económicas (ejercicio de la abogacía) el art. 131.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), excluye del procedimiento de verificación de datos, al que en realidad se refiere el art. 123 NFGT, en los supuestos de desarrollo de actividades económicas, supuesto que debe reconducirse al procedimiento de comprobación limitada, revestido de mayores garantías.

Esta Sección, en la sentencia 440/2014, de 18 de septiembre (Rec.942/2012), analizó un supuesto semejante al aquí planteado de una liquidación practicada en relación con rendimientos procedentes de

una actividad económica, llegando a la conclusión de su disconformidad a derecho, por la razón de que las actividades de comprobación afectaron a los libros de contabilidad, por lo que debieron tramitarse por el procedimiento de comprobación limitada, considerando su omisión causa de nulidad de pleno derecho, citando al efecto un pronunciamiento idéntico de la Sección 1ª en la sentencia de 22 de enero de 2013 (Rec.1385/2011). Asimismo, la sentencia 440/2014 , abunda en la exigibilidad del procedimiento de comprobación limitada por la razón de que a dicho procedimiento remite necesariamente el art. 131-d) LGT , de directa aplicación por tratarse de norma de procedimiento común.

Asimismo se pronunció sobre la cuestión que nos ocupa la sentencia de esta Sección nº542/2014, de 26 de septiembre, dictada en un recurso en el que se impugnaba una liquidación practicada por la Hacienda Foral de Gipuzkoa en relación con rendimientos de actividades económicas sin seguir el procedimiento de comprobación limitada, sentencia en la que se concluyó que el art. 131-d) LGT resulta de directa aplicación al Territorio Histórico de Gipuzkoa por tratarse de una norma de procedimiento común cuyas garantías para el contribuyente no pueden ser desconocidas por la norma foral. La sustancial coincidencia de las NNFG de Bizkaia y de la de Gipuzkoa en esta cuestión, hace extensible lo allí razonado al presente supuesto, procediendo reproducir literalmente el fundamento jurídico cuarto de la misma del siguiente tenor:

< < CUARTO: Pues bien, sentada la competencia jurisdiccional de la Sala para el enjuiciamiento de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, debemos dilucidar si es directamente aplicable al caso el art. 131-d) LGT .

En este punto es obligado estar a los pronunciamientos efectuados por la Sala en las sentencias de esta misma Sección nº410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), confirmada por la STS de 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008), y 396/2011, de 31 de mayo (Rec.1906/2008).

En esencia, dichas sentencias concluyen que el art. 149.1.18ª CE reserva al Estado la competencia exclusiva (no básica ni compartida) sobre "procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas" y que, en materia tributaria, de conformidad con lo previsto por la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, la Ley General Tributaria constituye el procedimiento administrativo común, y resulta en consecuencia directamente aplicable en los Territorios Forales de las Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se razona en ellas que la Disposición Adicional Primera de la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, cuya actualización se ha producido en virtud del Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por la LO 3/1979, de 18 de diciembre, que en su art. 41.1 y 2-a), establece que las *relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de* ***concierto económico*** *o convenios, y que las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, y a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio* ***concierto****, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma, lo que reitera en sus arts. 1 y 3 el* ***Concierto Económico*** *aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo . Pero, el régimen o sistema tributario que pueden establecer los Territorios Históricos en virtud de dicho marco normativo, comprende la regulación de los tributos concertados de normativa autonómica, pero no la regulación del procedimiento aplicable para su exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación, salvo las especialidades derivadas de su propia organización.*

La STS de 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008) confirmó dicha tesis en los siguientes términos:

< < CUARTO.- En cuanto al segundo de los motivos casacionales, en el que la Diputación Foral de Guipúzcoa considera incorrectamente interpretado y aplicado el art. 149.1-6 ª 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. 149.1.1 ª, 8 ª, 14 ª 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» .

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 , 149.1.14 ª 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 impugnable 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 inadmisible 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. 149.1.18 ª 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 inadmisibilidad 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. Eugenio Genaro , 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.> >

Con anterioridad, las SSTS de 21/03/2007 (Rec.16057/2002), de 31/03/2008 (Rec.1050/2003), 02/10/2009 (Rec. 1442/2005), y 26/04/2010 (Rec.469/2005) dictadas todas ellas en relación con la Comunidad Foral de Navarra, vinieron a mantener una posición distinta.

La STS de 31/03/2007 rechazó la infracción del principio de igualdad alegado por las recurrentes con fundamento en que la sentencia de instancia rechazó la prescripción del derecho de la Hacienda Foral a liquidar el impuesto de sucesiones, en aplicación del plazo de diez años establecido por la normativa foral, pese a que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, establecía un plazo de cinco años, que quedó reducido a cuatro años por la Ley 50/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Dicha sentencia da respuesta a un único motivo de casación por el que se denunciada la vulneración del principio de igualdad, pero no da respuesta directa a la cuestión de la aplicación directa de la Ley 1/1998, de 26 de febrero ex art.149.1.18ª CE , pese a que implícitamente admite la aplicación de la norma foral navarra que contemplaba un plazo de prescripción superior.

La STS de 31/03/2008 (Rec. 10050/2003) declaró la aplicación de disposición adicional primera de la Ley Foral 23/1998, de 30 de diciembre , que pospuso la aplicabilidad del nuevo plazo de prescripción de cuatro años hasta el 01/07/1999, rechazando la aplicación de la disposición final 7ª de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que establecía la prescripción de cuatro años con efectos desde el 01/01/1999. Asimismo rechazó la aplicación en Navarra del plazo máximo de duración del procedimiento inspector establecido por el art.29 de la Ley 1/1998, por entender que dicha ley no era directamente aplicable,

*La STS de 02/10/2009 rechazó la directa aplicación del plazo de duración máxima del procedimiento de inspección, establecido en doce meses por el art. 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , entendiendo que no es de aplicación directa en Navarra de conformidad con el Convenio **Económico** aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.*

La STS de 26/04/2010 , rechazó el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad en relación con la disposición adicional primera de la Ley Foral 23/1998, de 30 de diciembre , que pospuso la aplicabilidad del nuevo plazo de prescripción de cuatro años hasta el 01/07/1999, por infracción del orden constitucional de reparto competencial establecido por el art. 149.1.1 ª, 14 ª y 18ª CE , como consecuencia de la infracción del plazo de prescripción de cuatro años previsto por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes con efectos desde el 01/01/1999 (disposición final 7ª), al considerar que no integra el procedimiento administrativo común al que se refiere el art. 149.1.18ª CE .

Pues bien, la Sala concluye que en el supuesto de autos resulta de directa aplicación del art. 131-d) de la LGT , y ello porque las sentencias anteriormente citadas vienen referidas a la Comunidad Foral de Navarra,

pero fundamentalmente porque la STS 26 de enero de 2012 es de fecha posterior, y da una respuesta directa a la cuestión planteada en el marco del ordenamiento de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable.

A partir de dicha conclusión, se impone la estimación del recurso, toda vez que la liquidación impugnada es nula de pleno derecho ex art. 62.1.e) LRJAP y PAC, por omisión del procedimiento de comprobación limitada y dentro del mismo de los trámites de propuesta de resolución y audiencia del interesado, no en cuanto opera una calificación de los rendimientos que en la autoliquidación se dicen procedentes del trabajo, que se califican como rendimientos de actividades económicas al no acreditarse el vínculo laboral o funcionarial con la UPV-EHU, operación que no infringe el art. 131-d) LGT , sino en cuanto opera una rectificación de los gastos imputados a la actividad económica tras requerir al interesado su justificación, lo que no cabe hacer sin seguir el procedimiento de comprobación limitada a tenor del art. 131-d) LGT , lo que arrastra necesariamente la disconformidad a derecho de la sanción derivada de la misma, y asimismo la del acuerdo del TEAF que las confirma.> >

Pues bien, la aplicación de tales criterios al supuesto de autos conduce a la estimación del recurso sin necesidad de examinar las demás cuestiones que plantea, en la medida en que es disconforme a derecho el acuerdo recurrido en cuanto confirma la liquidación provisional que adolece de un vicio de nulidad radical al ser dictada con omisión del procedimiento de comprobación limitada *ex* igible ex art.131-d) LGT por tratarse de una actividad económica, y por extenderse las labores de comprobación al examen del libro de gastos y de las facturas que lo respaldan, actuaciones que el art. 129.2.c) NFGT reservan al procedimiento de comprobación limitada, nulidad de la liquidación que arrastra la de la sanción impuesta como consecuencia de ella.

TERCERO: De conformidad a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción , la estimación del recurso comporta la imposición de las costas a la Administración demandada, si bien con el límite, por todos los conceptos, de mil quinientos euros en relación con los honorarios de letrado de la recurrente.

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

FALLO

I.- Estimamos el presente **recurso nº 160/2013,** interpuesto contra el acuerdo de 20/11/2012 del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente el ejercicio 2009 y sanción derivada de la misma.

II.- Declaramos la disconformidad a derecho del acto recurrido y lo anulamos, así como anulamos los actos de los que trae causa.

III.- Declaramos el derecho de la recurrente a la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia del acto anulado con sus intereses.

IV.- Imponemos a la Diputación Foral de Gipuzkoa las costas en los términos del último fundamento jurídico.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el art. 104 de la LJCA , en el plazo de diez dias, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo y el testimonio de esta sentencia, a fin de que recibida la comunicación la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de 10 dias deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ