

Roj: STSJ PV 4190/2014 - ECLI:ES:TSJPV:2014:4190
Id Cendoj: 48020330022014100574
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 2
Nº de Recurso: 1084/2012
Nº de Resolución: 618/2014
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: ANGEL RUIZ RUIZ
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1084/2012
SENTENCIA NUMERO 618/2014

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a nueve de diciembre 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 1084/12 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se la Orden Foral 964/2012, de 14 noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que desestimó el recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho interpuesto contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio de 2007.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandante** : D. Marcial , representado por el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe y dirigido por la Letrada D^a. Carmen Muñoz López.

- **Demandadas** :

· Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la Procuradora D^a. Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado D^a. Ana Ibarburu Aldama.

· Juntas Generales de Gipuzkoa, representadas por la Procuradora D^a. Concepción Imaz Nuere y dirigidas por la Letrada D^a. Idoia Cearreta Iturbe.

Ha sido Magistrado Ponente el Il^{mo}. Sr. D. ÁNGEL RUIZ RUIZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 14 de diciembre de 2012 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe, actuando en nombre y representación de D. Marcial , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Orden Foral 964/2012, de 14 noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que desestimó el recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho interpuesto contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio de 2007; quedando registrado dicho recurso con el número 1084/12.

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:

1.- Eleve al TC, previos los trámites procesales oportunos, cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, de 29 de diciembre, con suspensión del proceso hasta que el TC se pronuncie al respecto.

2.- Subsidiariamente, para el supuesto de que no se aceptase la petición anterior, dicte sentencia mediante la que:

a) anule y deje sin efecto los arts. 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005, de 8 de marzo, esto es, la regulación del llamado procedimiento iniciado mediante autoliquidación contenida en tales preceptos, por ser materia de competencia estatal según el art. 149.1.18 CE , y por las demás razones esgrimidas en el FJ5º de la demanda, y anule en consecuencia la liquidación tributaria impugnada, que se dictó a partir de la tramitación de dicho procedimiento.

b) para el supuesto de que no se estimase tampoco la pretensión precedente, planteada en recurso indirecto contra las disposiciones forales mencionadas, anule y deje sin efecto la Orden Foral recurrida y la liquidación de la que trae causa, por incurrir en los motivos de nulidad de pleno derecho invocados en los FJ1º 3º de la demanda.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, por la Diputación Foral de Gipuzkoa, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en la que, desestimando la demanda formulada de adverso, confirme íntegramente la Orden Foral 986/12, de 14 de noviembre, que desestima la impugnación de la liquidación tributaria a que se refiere.

CUARTO.- Por Decreto de 18 de abril de 2013 se fijó como cuantía del presente recurso la de 14.418,06 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.- Considerándose que con carácter subsidiario se impugna indirectamente la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005, de 8 de marzo, se procedió a emplazar a las Juntas Generales de Gipuzkoa para que, si a su derecho conviniera, se personara en legal forma en el presente procedimiento en calidad de demandada, personándose y procediendo a la contestación de la demanda, y, 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 declare, de conformidad con el art. 69.a de la LJCA la inadmisibilidad del recurso presentado o, subsidiariamente, lo desestime en su integridad, con imposición de costas a la parte actora.

OCTAVO.- Por resolución de fecha 02/12/14 se señaló el pasado día 09/12/14 para la votación y fallo del presente recurso.

NOVENO.- 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 1084/2012 la Orden Foral 964/2012, de 14 noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que desestimó el recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho interpuesto contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio de 2007.

Mediante escrito presentado ante la Diputación Foral de Gipuzkoa el 27/12/2011, el recurrente, al amparo del artículo 224 de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa así como del artículo 14 del Reglamento en materia de revisión en la vía administrativa aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 septiembre , instó la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional girada por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2008, interponiendo contra la desestimación presunta el presente recurso jurisdiccional, recurso que fue ampliado a la Orden Foral antedicha que lo desestimó expresamente, impugnando indirectamente el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, así como los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, NFGT), pretendiendo de la Sala (1) que eleve una cuestión de inconstitucionalidad

en relación con el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 diciembre, o, (2) subsidiariamente, (a) que anule los citados preceptos de la NFGT y consecuentemente la liquidación tributaria, o, subsidiariamente (b) anule y deje sin efecto la orden foral recurrida y la liquidación de la que trae causa.

Alega en fundamento de tales pretensiones los siguientes motivos impugnatorios:

1) Nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada, de conformidad con lo previsto por el artículo 224.1.a) NFGT por infracción del principio de igualdad. Argumenta al efecto que durante el ejercicio al que corresponde la liquidación un gran número de transportistas autónomos de mercancías por carretera se acogió al sistema voluntario de estimación objetiva singular por módulos para determinar los rendimientos netos de la actividad, y sólo a un reducido número se giró liquidación correctora para hacerles tributar por el rendimiento real de cuantía superior al derivado de los módulos, lo que supone una ilícita discriminación competitiva ya que la norma no ha sido aplicada por igual a todos los afectados. Cuestiona la respuesta de la Orden Foral desestimatoria de la acción de nulidad basada en que no cabe invocar la igualdad en la ilegalidad, ya que con ello reconoce la situación de ilegalidad en que se encuentra la mayoría de los acogidos a la tributación por módulos, lo que carece de base jurídica alguna, ya que quien se acoge a dicho sistema no comete legalidad alguna. Alega finalmente que la sentencia de esta Sala número 44/2013, de 22 enero desestimó dicho motivo razonando que todos los transportistas acogidos a módulos se encuentran en situación de que se les aplique el artículo 26 de la Norma Foral 8/1998, de idéntica redacción al artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, razonando que el régimen de módulos siempre y en todos los casos determina un rendimiento inferior al resultante de la estimación directa, por lo que la aplicación del artículo 30.2 sólo a un número reducido supone una discriminación.

2) Nulidad de pleno derecho de la liquidación de conformidad con lo previsto por el artículo 224.1.e) NFGT por haber sido practicada por el procedimiento iniciado mediante autoliquidación (artículo 119 a 121 y 125 a 126 NFGT) prescindiendo total y absolutamente del procedimiento de comprobación limitada que resulta pertinente, en la medida en que, tratándose de un actividad económica, la determinación del rendimiento real sólo puede alcanzarse a través del método de estimación directa en su modalidad normal ordinaria de conformidad con lo previsto por los artículos 26.1 y 28 de la Norma Foral 10/2006, ya que exige ineludiblemente el examen completo de la contabilidad del contribuyente, toda vez que el artículo 28 remite a la normativa del impuesto de sociedades y el artículo 10.3 de la Norma Foral 7/1996 que lo regula establece que la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio mediante los preceptos establecidos en dicha norma. A ello añade que el artículo 131 de la Ley General Tributaria impide la aplicación del procedimiento de verificación de datos, homólogo al empleado por la liquidación impugnada, a las actividades económicas, y se trata de una norma de procedimiento administrativo común de competencia exclusiva del Estado ex artículo 149.1. 18ª CE , que resulta directamente aplicable.

3) Nulidad de pleno derecho de la liquidación de conformidad con lo previsto por el artículo 224.1.c) NFGT por constituir un acto de contenido imposible, en la medida en que el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006 exige determinar el rendimiento real, es decir el beneficio exacto, lo que constituye una exigencia de imposible cumplimiento ya que en el sistema de estimación objetiva el artículo 115.4 de dicha norma foral reduce los deberes formales a observar por quien se halla acogido al sistema de módulos, no estando obligados a llevar libros o registros contables, lo que determina la imposibilidad de calcular el rendimiento real. Alega que la Orden Foral desestimatoria de la acción de nulidad argumenta que existe la obligación de guardar las facturas de acuerdo con el artículo 106.4 de la Norma Foral 8/1998 y que quien se acoge al sistema de módulos sabe que puede ser requerido en relación con los rendimientos reales, pero si la determinación del rendimiento real ha de hacerse con sujeción y en base a la contabilidad, no es posible calcularlo si no existe contabilidad puesto que partidas y conceptos como amortizaciones, provisiones, dotaciones, ajustes fiscales, sólo a través de la contabilidad pueden estimarse y computarse, siendo así que el propio artículo 115.4 de la Norma Foral 10/2006 exime de la llevar contabilidad, por lo que, aunque el obligado tributario conociera que puede ser sometido a la determinación del rendimiento real, resulta imposible si no existe contabilidad.

4) Nulidad del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, determinante de la nulidad de la liquidación impugnada con base al mismo, y ello porque vulnera el principio de reserva de ley, o de norma foral en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para la determinación de la base imponible, derivado de los artículos 31.2 y 133 CE , por vulneración de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (artículo 9. 3 CE), del principio de igualdad (artículo 14 CE), y de la regla de armonización fiscal del artículo 3. a) del **Concierto Económico** aprobado por la Ley de 12/2002, de 23 mayo .

5) Nulidad de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 NFGT determinante de la nulidad de la liquidación impugnada, en la medida en que tales preceptos al regular el procedimiento de gestión iniciado por autoliquidación, suprimen en algunos casos y reducen en otros las garantías y derechos básicos que al contribuyente reconoce la Ley General Tributaria en el procedimiento homólogo de verificación de datos regulado por los artículos 131 a 133 , toda vez que en la Norma Foral no opera la caducidad de 6 meses, la liquidación provisional no pone termino al procedimiento pudiéndose dictar sucesivas liquidaciones, se omite la propuesta de liquidación y se incluye la comprobación de actividades económicas.

La **Diputación Foral de Gipuzkoa** se opuso al recurso. Rechaza la infracción del principio de igualdad por la razón de que el recurrente incumplió el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica que le impone el artículo 31.1 CE , toda vez que el órgano de gestión regularizó su situación incrementando el rendimiento neto de la actividad, lo que le sitúa fuera del ordenamiento jurídico, y lo que pretende mediante la invocación del principio de igualdad es que se le permita situarse fuera de la legalidad, siendo así que el Tribunal Constitucional establece que sólo cabe invocar el principio de igualdad dentro de la legalidad.

Rechaza que la liquidación tributaria impugnada fuera dictada con omisión del procedimiento legalmente establecido, toda vez que se practicó de conformidad con lo previsto por el artículo 125 NFGT, que faculta al órgano de gestión para que, de acuerdo con los datos obrantes en el mismo, pueda comprobar el rendimiento real de la actividad, presupuesto a partir del cual el artículo 126.2 autoriza la práctica de la liquidación.

Se opone asimismo al motivo de impugnación fundado en el contenido imposible de la liquidación, ya que se trata de un acto cuyo contenido es posible de acuerdo con el marco legal aplicable, otra cosa es que el recurrente cuestione dicho marco legal.

Asimismo se opone al motivo de impugnación que propugna la nulidad del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, razonando que no cabe la impugnación indirecta de las normas forales tributarias aprobadas por las Juntas Generales ya que la competencia para su enjuiciamiento corresponde al Tribunal Constitucional y que en cualquier caso debe ser desestimada de conformidad con la sentencia de esta Sala de 14/04/2010 dictada en el recurso número 893/2007 .

Finalmente se opone a la pretendida nulidad de la liquidación como consecuencia de la nulidad de los artículos 119 a 121 y 125 y 126 NFGT porque no cabe la impugnación indirecta de dicha norma foral, y en cualquier caso porque el Territorio Histórico de Gipuzkoa tiene competencia normativa sustantiva en materia tributaria de conformidad con la disposición adicional primera de la Constitución , el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el **País Vasco** y el vigente **Concierto Económico** y de otro lado porque el artículo 3 del **Concierto Económico** sujeta a armonización la elaboración de la normativa tributaria foral en cuanto a la terminología y conceptos, pero no impone la uniformidad que pretende la recurrente.

Las **Juntas Generales de Gipuzkoa** se opusieron al recurso en relación con la impugnación indirecta ejercitada propugnando la incompetencia de jurisdicción para su enjuiciamiento de conformidad con lo previsto por el artículo 69.a) LJCA , en la medida en que tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 febrero el enjuiciamiento de las normas forales fiscales queda reservado al Tribunal Constitucional.

En relación con la impugnación indirecta de los artículos 119 a 121 y 125 a 126 NFGT) alega que se trata de un procedimiento *ratione materiae* , de un procedimiento administrativo especial conexo a la competencia sustantiva en materia tributaria que corresponde al Territorio Histórico de Gipuzkoa en el marco del vigente **Concierto Económico**, del que resulta la competencia para establecer un sistema tributario propio.

Alega que aun cuando se entendiese que la Ley General Tributaria es norma de procedimiento común en materia tributaria, la competencia de autoorganización que corresponde al Territorio Histórico de Gipuzkoa es suficiente para regular los aspectos procedimentales que se impugnan por el recurrente, según resulta de la sentencia del Tribunal Supremo de 24/06/2013 .

Sentada la competencia del Territorio Histórico de Gipuzkoa para regular las disposiciones en materia de procedimiento tributario que se impugnan, alega que se han ejercido dentro de los límites jurídico-constitucionales materiales. A su juicio la impugnación referida al artículo 126 NFGT no resulta trascendente para la resolución del caso puesto que el recurrente tuvo oportunidad de presentar alegaciones, y no se deduce que hubiera sido objeto de liquidaciones anteriores. Niega que la regulación foral atente al principio de seguridad jurídica, ya que respeta las dos vertientes exigidas por la jurisprudencia constitucional, la objetiva o relativa a la certeza del derecho y la subjetiva o referente a la previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos. Respeto asimismo el principio de igualdad, ya que no puede concebirse haciendo caso

omiso de la diversidad normativa resultante de la Constitución, máxime teniendo en cuenta que el principio protege frente discriminaciones de índole subjetiva lo que situaría el problema extramuros del artículo 14 CE . Alega que la regulación prevista por el artículo 126.5 NFGT en relación con las liquidaciones provisionales no difiere de la prevista por la Ley General Tributaria , ya que establece que la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación de la misma (artículo 133. 2), de forma que dicha ley discrimina en qué procedimientos de aplicación de los tributos se produce el efecto de limitación de comprobaciones ulteriores y en qué otros resulta posible. Alega que el artículo 126. 2 NFGT regula una serie de excepciones al principio general de notificación al obligado tributario y los supuestos en que se exime a la Administración del mismo son aquellos en que el error detectado resulte patente o cuando la presunción de exactitud de los datos o la información que obran en poder de la misma resulte en principio indubitada, y opera exclusivamente en dos supuestos, uno cuando los datos declarados no coinciden con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o cuando hubieran sido aportados por terceros en declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de un obligación de información.

SEGUNDO: Se ejercita por la recurrente al amparo del art. 224 NFGT una acción de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada por el IRPF del ejercicio 2007.

El art. 224 NFGT regula el procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho, posibilitando sin sujeción a plazo de prescripción la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios, entre otros, en los supuestos tasados de actos:

< < a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

¿/¿

c) Que tengan un contenido imposible.

¿/¿

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

¿/¿> >

Sustenta en primer lugar la nulidad de pleno derecho de la liquidación, ex art. 224.1.a) NFGT, porque a su juicio lesiona el principio de igualdad, y ello por la razón de que sólo al recurrente y a un reducido número transportistas autónomos por carretera acogidos al sistema voluntario de estimación objetiva singular por módulos, se giró liquidación correctora para hacerles tributar por el rendimiento real, lo que considera discriminatorio argumentando que con carácter general el rendimiento real es superior al resultante de la aplicación de los módulos.

En el presente motivo se invoca el principio de igualdad en la aplicación de la ley, si bien también se invoca el principio de igualdad en la ley al pretender de la Sala el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuestión que se analizará más adelante, respetando el propio orden impugnatorio establecido por la parte recurrente.

La Sala no comparte dicho planteamiento. El principio de igualdad no se ve lesionado por la exclusiva razón alegada por el recurrente, de que sólo se ha girado liquidación correctora gravando el rendimiento real a un reducido número de transportistas que se acogieron a módulos, que el escrito de conclusiones reduce a un porcentaje del 1,08%. Ello es así porque por definición, la escasez de medios con que cuenta la Administración Tributaria, impone que la revisión de los procedimientos de gestión, y los procedimientos de comprobación e inspección se tramiten respecto de un reducido número de personas, que no podrán alegar por dicha exclusiva razón un trato discriminatorio, ya que en principio todos los afectados pueden ser objeto de comprobación y se hallan por ello en una posición de igualdad en la aplicación de la ley. La cuestión no es que el procedimiento se aplique sólo a unos pocos, sino que la Administración haya seguido en su selección un criterio objetivo, que excluya la predeterminación *ad personam* , bien mediante la selección aleatoria, u otros modos que objetiven los obligados tributarios a los que se girará la liquidación correctora, lo que no ha sido cuestionado por la demanda.

Además de ello, si el esquema legal que establece el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, permite a ciertos colectivos acogerse al sistema de determinación objetiva, si bien con la cautela de que ello no impedirá someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica, el diseño de la norma es el

sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, en concordancia con el deber constitucional que obliga a todos a contribuir al levantamiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art.31 CE), la invocación del principio de igualdad efectuada por el actor, se hace en la ilegalidad, ya que, afirmando que la aplicación del sistema de módulos con carácter general determina rendimientos inferiores a los reales, lo que pretende es que no se aplique la norma y se le permita incumplir sus deberes tributarios.

Es cierto que la propia Norma Foral 10/2006 contempla la determinación objetiva de los rendimientos, y que consecuentemente no es ilegal hacerlo, pero no debe olvidarse que lo hace con la prevención de que ello no impedirá tributar por los rendimientos reales, y que éstos prevalecen sobre los resultantes de la estimación objetiva, no resultando admisible pretender no hacerlo con fundamento en que la mayoría sujeta a módulos no lo hace.

TERCERO: En segundo lugar se postula la nulidad de pleno derecho de la liquidación, ex art.224.1.e) NFGT por haber sido dictada con omisión del procedimiento debido de comprobación limitada, y ello con un doble argumento. Que dicho procedimiento es preceptivo de acuerdo con la propia NFGT en la medida en que la determinación de los rendimientos reales de la actividad económica ha de hacerse examinando la contabilidad, lo que queda reservado al procedimiento de comprobación limitada por el art. 130.2 NFGT. Y en segundo lugar que, el art. 131-d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que es norma de procedimiento común competencia exclusiva del Estado, excluye del procedimiento de verificación de datos que, es homólogo al procedimiento de gestión iniciado por autoliquidación de la NFGT aplicado, y remite necesariamente al procedimiento de comprobación limitada la comprobación en relación con actividades económicas.

Esta Sala y Sección ha examinado la cuestión planteada de la exigibilidad del procedimiento de comprobación limitada en relación con las actividades económicas, desde la doble perspectiva apuntada por el recurrente, concluyendo que, en efecto, es exigible, puesto que lo requiere la propia el art.130.2 NFGT para el examen de la contabilidad, y porque el art. 131-d) LGT excluye las actividades económicas del procedimiento de verificación de datos, homólogo al aplicado en el caso. En dichas sentencias, sin que la cuestión hubiera sido objeto de debate, la Sala concluye que su omisión determina la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones.

Así se pronuncia la sentencia en la sentencia 440/2014, de 18 de septiembre (Rec.942/2012) en la que se analizó un supuesto de una liquidación practicada por la Hacienda Foral de Bizkaia en relación con rendimientos procedentes de una actividad económica (abogacía), 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 de acuerdo con la propia NFGT, considerando su omisión causa de nulidad de pleno derecho, citando al efecto el pronunciamiento en tal sentido efectuado por 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.

Con posterioridad se dictó la sentencia 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, por tratarse de una norma de procedimiento administrativo común de competencia estatal ex art.149.1.18ª CE .

Finalmente se dictó la sentencia nº562/2014, de 12 de noviembre (Rec.160/2013), en un supuesto en el que se impugnaba una liquidación efectuada por la Hacienda Foral de Bizkaia en relación también con rendimientos de actividad económica (abogacía), que siguió el criterio expresado por la sentencia nº440/2014, de 18 de septiembre .

La conclusión de que resulta de aplicación el procedimiento de comprobación limitada, fundada en que es directamente aplicable el art.131-d) LGT , exige justificar en primer lugar la competencia de la Sala para el enjuiciamiento de la NFGT en la medida en que la estimación del motivo pueda conllevar su inaplicación, toda vez que tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa como las Juntas Generales de dicho Territorio Histórico se oponen a ello argumentando que es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional. La Sala se ha pronunciado al respecto concluyendo que únicamente queda reservado al Tribunal Constitucional el

conocimiento de la impugnación contra las normas forales fiscales, que son la que regulan los tributos, pero no la NFGT, resultando procedente reproducir el tenor del fundamento jurídico tercero de la sentencia nº542/2014, de 26 de septiembre :

<< TERCERO: Tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa como las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, niegan la competencia jurisdiccional de esta Sala para conocer de la impugnación de la NFGT por entender que tras la entrada en vigor de la LO 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, corresponde 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 3/1979, de 18 de diciembre), de conformidad con la nueva disposición adicional quinta de la LO 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional , y el art. 3.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la jurisdicción Contencioso-administrativa.

Se trata de una cuestión a la que la Sala ha dado respuesta afirmando la competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo para el conocimiento de los recursos que se interpongan contra la NFGT del Territorio Histórico de Gipuzkoa, entre otras, en las sentencias nº396/2011, de 31 de mayo (Rec.1906/2008), 621/2012, de 20 de noviembre, (Rec. 1338/2010), y con posterioridad en las sentencias núms 345 y 346 de 7 de junio de 2013 (Rec. 747/2011 y 1167/2011), cuyo criterio hemos de seguir en el presente momento.

En dichas sentencias razonó la Sala que 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 Araba/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 la Norma Foral, no alcanzando por tanto a las normas jerárquicamente subordinadas a ella, y de otro lado, el alcance de la reserva al Tribunal Constitucional se limita a las normas forales reguladoras de los impuestos concertados (o de otros impuestos propios), pero no a las normas forales reguladoras del procedimiento administrativo tributario.

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.".> >

Sentada la competencia de la Sala para enjuiciar la conformidad a derecho de la NFGT para apartarse del criterio de la LGT en cuanto remite al procedimiento de comprobación limitada la determinación de los rendimientos de actividades económicas, hemos de argumentar la directa aplicación de la LGT, lo que debemos hacer reproduciendo el tenor del fundamento jurídico cuarto de la sentencia nº542/2014, de 26 de septiembre :

< < 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. 149.1-6ª y 18ª de la CE, reclamando su competencia en materia de revisión tributaria y la pertinencia de la norma anulada, comenzamos por exponer el contenido de dicho precepto constitucional. Así, el art. 149.1 en sus apartados 6 y 18, regula las competencias exclusivas del Estado en las siguientes materias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

« Recurso contencioso-administrativo

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

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

Por el contrario, tal como acertadamente explica la Sala de instancia, el art. 41.1 y 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el **País Vasco**, así como el art. 1.1 de la Ley 12/2002 , por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad del **País Vasco**, tan sólo reconocen la potestad de « mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario » a las Instituciones competentes de los

Territorios Históricos, lo que implica que no se cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de **Concierto Económico**, para regular los tributos, y concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica.

En tal sentido, el art. 1.2 de la Ley 12/2002 dispone que corresponde a las respectivas Diputaciones Forales « la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario», y el art. 3.a) de la Ley del **Concierto** establece que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria « se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente **Concierto Económico**».

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

También el marco tributario común ha sido tratado por el Tribunal Constitucional, que en la Sentencia 116/1994, de 18 de abril, ha determinado que « el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987)» (FJ 5), añadiendo la STC 192/2000 que « la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14^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 « [I]a unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987)» (FD Undécimo).

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

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

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

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

acudir de forma directa a la jurisdicción contencioso-administrativa contra la resolución expresa del recurso administrativo de reposición, eludiendo con ello la preceptiva y previa vía **económico**-administrativa.

En consecuencia, procede confirmar el criterio de la Sala de instancia cuando determinó que el párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria , del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG 52/2005, de 17 de marzo de 2005), era nulo, por vulnerar los arts. 149.1.18ª y 149.1.6ª de la CE , lo que venía a suponer que el recurso contencioso-administrativo se había interpuesto sin previo agotamiento de la vía **económico**-administrativa, razón por la que se declaró la 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. Cesareo , 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 inconstitucionalidad 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. 149.1.1ª, 14ª 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 funcional 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.> >

Hoy la Sala se reitera en la exigibilidad del procedimiento de comprobación limitada para la determinación de los rendimientos de actividad económica del caso, por las dos razones apreciadas, una, porque requiere el examen de la contabilidad y ello no es posible en el seno del procedimiento seguido puesto que el art. 130.2 NFGT lo refiere al procedimiento de comprobación limitada, y la segunda, porque considera directamente aplicable el art. 131-d) LGT que remite la determinación de los rendimientos de actividades económicas al procedimiento de comprobación limitada según ha quedado razonado.

Ahora bien, dicha conclusión no determina la estimación del recurso, en la medida en que la Sala se aparta expresamente del criterio de las sentencias 440/2004, de 18 de septiembre, 452/2014, de 26 de septiembre y 562/2014, de 12 de noviembre, por el que se califica de nulidad de pleno derecho la omisión del procedimiento de comprobación limitada, ya que, en tales sentencias no fue objeto de debate el grado de invalidez que cabría asociar a dicho vicio de procedimiento, y la calificación adoptada de nulidad radical no se ajusta a la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia invalidante de los vicios formales en los términos que pasamos a argumentar.

La STS de 9 de junio de 2011 (Rec. 5481/2008) da cuenta de la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia anulatoria de los vicios de forma en relación con la causa de nulidad de pleno derecho prevista por el art. 217.1.e) LGT de los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido:

<< QUINTO.- Centrándonos ya en los preceptos que se consideran infringidos por la sentencia según el Abogado del Estado, el primero de ellos, esto es, el apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, que califica como nulos de pleno derecho "los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", plantea el problema de su aplicación en los casos de vicios de forma, pues el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece que "el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados", lo que significa que solo existirá nulidad de pleno derecho cuando el acto incurra en un defecto formal que produzca indefensión con relevancia constitucional.

Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997 , 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001 .

Un ejemplo típico de este tipo de nulidad de pleno derecho es la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución y al que se ha referido la Sentencia de esta Sala y Sección de 21 de octubre de 2010 (recurso de casación número 34/2006).> >

En aplicación de dicha doctrina la propia STS de 9 de junio de 2011 (Rec. 5481/2008) concluye que la jurisprudencia es reiterada y unánime en el sentido de que la falta de audiencia del interesado, que sin duda constituye el trámite más esencial para la garantía del derecho a la defensa, es determinante de anulabilidad, salvo concurrencia de indefensión material.

En aplicación de dicho criterio la STS de 7 de diciembre de 2012 (Rec.1966/2011) sanciona con nulidad de pleno derecho la omisión del trámite de audiencia una liquidación del impuesto de sucesiones practicada sin requerimiento previo, sin audiencia y sin motivación, pero la SSTS de 28 de junio de 2012 (Rec.6556/2009), 11 de octubre de 2012 (Rec.2492/2010), de 13 de mayo de 2010 (Rec.613/2010), sin ánimo de exhaustividad, califican de vicio de mera anulabilidad la omisión del trámite de audiencia que no causa indefensión.

Por su parte las sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (Rec.3457/2012), y de 25 de septiembre de 2013 (Rec.824/2011), rechazan la sanción de nulidad de pleno derecho ex art. 217.1.e) LGT respecto de actuaciones tramitadas por el procedimiento de verificación de datos con omisión del procedimiento de comprobación limitada que resultaba pertinente, razonando al efecto las primera de ellas

< < Lo dicho conlleva que esté de más apreciar si el acto originario incurrió en un motivo de nulidad de pleno Derecho pues, efectivamente, se dicta en un procedimiento inadecuado por errónea apreciación de su objeto, pero no que se haya dictado con omisión total y absoluta del procedimiento, bien por no existir, bien por incurrir en una vía de hecho o bien por omitirse trámites esenciales [cf. artículo 217.1.e) LGT]. Ilegalidad hay, pero no con esa intensidad capaz de incurrir en el grado en la máxima ilegalidad que puede adolecer un acto administrativo, tal y como ya tiene dicho este Tribunal (cf Sentencia de 25 de septiembre de 2013, recurso 824/2011) > > .

Pues bien, teniendo en cuenta que en el supuesto de autos, según pone de manifiesto la demanda, el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, respecto de la cual el interesado formuló alegaciones, recayendo liquidación provisional que tuvo en cuenta los gastos acreditados, no podemos concluir que se haya causado indefensión alguna al interesado, por lo que no cabe concluir que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuestionada.

Nos hallamos ante un supuesto en el que se sigue un procedimiento distinto al previsto por la normativa aplicable, pero en el que se han cumplimentado los trámites esenciales de aquél que evitan que se cause indefensión.

Es irrelevante a estos efectos que se alegue que el procedimiento aplicado reviste menores garantías que el omitido, por la razón de que en él se pueden girar sucesivas liquidaciones provisionales en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar, o que no opera plazo de caducidad, ni hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que se hayan girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y de otro lado no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución.

La conclusión a la que llega la Sala, es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado., tal y como resolvieron las sentencias de Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (Rec.3457/2012), y de 25 de septiembre de 2013 (Rec.824/2011) en un supuesto idéntico.

CUARTO: Se postula ahora la nulidad de pleno derecho de la liquidación, ex art. 224.1.c) NFGT, por tener un contenido imposible, argumentando que la determinación del rendimiento real es imposible desde el momento en que requiere hacerlo mediante la contabilidad, de la cuya llevanza se halla exento quien tributa por módulos de acuerdo con lo dispuesto por el art. 115.4 de la Norma Foral 10/1986.

La doctrina jurisprudencial relativa a la causa de nulidad de los actos por su contenido imposible, de la que da cuenta la STS de 31 de Mayo del 2012 (Rec. 397/2010), establece que ha de tratarse de una imposibilidad física, no jurídica, y originaria, no sobrevenida:

< < En efecto, procede recordar que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en las sentencias de 19 de mayo de 2000 (RC 647/1995) y de 2 de noviembre de 2004 (RCA 130/2002), ha delimitado el alcance del concepto de acto administrativo de contenido imposible a que alude el artículo 47.1 b) de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 , en los siguientes términos:

« [...] La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985) . » .

La liquidación no tiene un contenido imposible por la razón alegada, toda vez que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, no incurre en una aporía, ya que si bien posibilita la determinación objetiva de los rendimientos en ciertos casos, lo hace con la prevención de que ello no impedirá someter a gravamen los rendimientos reales, y de otro lado el art. 115.4 de la misma, si bien dispensa del deber de llevanza de contabilidad a quienes desarrollen actividades económicas y determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, no obliga a no llevarla, exigiendo en todo caso que deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes, en su caso, de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Foral que los apruebe.

De acuerdo con dicho sistema legal, quien voluntariamente determine el rendimiento por módulos, se halla dispensado de la llevanza de contabilidad, pero no viene obligado a ello, de forma que la liquidación correctora que sujete a tributación los rendimientos reales de conformidad con los datos que le consten al propio servicio de gestión, puede ser reconducida a la realidad, en primer lugar por la documentación que preceptivamente ha de conservar, y en segundo lugar por la contabilidad que opcionalmente pueda llevar precisamente para el caso de que se le practique una declaración correctora. Luego la liquidación que deba practicarse aplicando los rendimientos reales es perfectamente posible, sin perjuicio de las dificultades de prueba que puedan concurrir.

Ni el art.30.2 de la Norma Foral 10/2006 incurre en una aporía, ni la liquidación tiene un contenido imposible, toda vez que la determinación de los rendimientos reales es posible si el interesado obra con la necesaria diligencia, y si no lo hace, se aquieta a las consecuencias de optar por no llevar contabilidad, y no cabrá imputar ni a la norma ni a la Administración tributaria la imposibilidad de determinar los rendimientos reales por la razón de que no lleve contabilidad.

Determinar la capacidad económica del contribuyente en los términos establecidos por cada figura tributaria es el desiderátum legal y la imposibilidad de alcanzarlo por razones imputables al propio contribuyente no denota la irracionalidad de la norma, ni supone la imposibilidad física de liquidar el impuesto.

QUINTO: El recurrente pretende de la Sala el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad frente al art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre del impuesto sobre la renta de las personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa porque a su juicio (1) vulnera el principio de reserva de norma foral, (2) los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, (3) el principio de igualdad, y (4) la regla de armonización fiscal del art. 3.a) del **Concierto Económico** aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo .

Nos hallamos ante el ejercicio de una acción de nulidad frente a una liquidación tributaria, en la que lo esencial es acreditar que el acto recurrido adolece de un vicio de nulidad radical. En consecuencia el planteamiento de la cuestión de inconstitucional únicamente resultaría viable, si la norma prestara cobertura fuera directamente determinante del vicio de nulidad radical que se atribuya al acto directamente recurrido, pero no para depurar vicios de mera anulabilidad.

El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad es prerrogativa de la Sala que no es revisable de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC STC 129/2013, de 4 de junio de 2013, y 119/1998, de 4 de junio), y la Sala lo rechaza al concluir que el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, no es contrario a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad al posibilitar la determinación de los rendimientos por el sistema de módulos con la reserva y cautela previamente conocida por quienes se atengan a él, de que no excusará el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, de forma que quien opte por dicho sistema si bien está dispensado del cumplimiento de ciertas obligaciones formales de acuerdo con lo previsto por el art. 115.4 de la Norma Foral 10/2006, y no será sancionado por su omisión, no está obligado a ello, y, sabiendo que en caso de comprobación o inspección habrá de tributar por los rendimientos reales, nada le impide adoptar las cautelas necesarias para acreditar la realidad de los rendimientos. Dicha regulación no es contraria al principio de seguridad jurídica puesto que proporciona certeza al obligado tributario, que en todo momento es conocedor de que puede tributar por módulos pero que ello no supone que no deba hacerlo por la totalidad de los rendimientos que se acrediten, y tiene una expectativa razonablemente fundada de cuál ha de ser la actuación de la Hacienda foral en la aplicación de la norma.

Tampoco lesiona el principio de igualdad en la ley, en la medida en que es directamente aplicable y por igual a todos aquellos que se acojan voluntariamente a la determinación objetiva de los rendimientos.

Finalmente no lesiona la regla de armonización fiscal del art.3.a) del **Concierto Económico**, ya que lo que exige es que las normas fiscales de los Territorios Históricos se adecuen a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente **Concierto Económico**, por tanto no comporta uniformidad normativa en la cuestión controvertida, esto es, en las normas de determinación de los rendimientos, de forma que la opción adoptada por el legislador del Territorio Histórico de Gipuzkoa de posibilitar la determinación objetiva de los rendimientos estableciendo la cautela de que no impedirá el sometimiento a gravamen de los rendimientos reales, constituye un opción legítima en el marco de su competencia en materia tributaria.

SEXTO: El recurrente impugna indirectamente los artículos 119 a 121 y 125 a 126 NFGT, pretendiendo su anulación y la de la liquidación fundada en ellos.

La razón de dicha impugnación indirecta es que, en su opinión posibilita la determinación de rendimientos netos de actividades económicas por un procedimiento iniciado por autoliquidación, con merma de las garantías y derechos básicos que resultan de la regulación contenida en la Ley General Tributaria, que requiere la tramitación del procedimiento de comprobación limitada. A su juicio dicha merma de garantías se produce porque en no opera la caducidad, pueden dictarse sucesivas liquidaciones provisionales, y no existe trámite de propuesta de resolución.

Ya hemos razonado en el fundamento jurídico tercero la competencia de la Sala para el conocimiento de la impugnación de la NFGT, por no tratarse de una norma fiscal, por lo que procede examinar la cuestión planteada.

El art. 26.1 LJCA autoriza la impugnación indirecta de las disposiciones generales con ocasión de la impugnación directa de actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en su disconformidad a Derecho.

La impugnación indirecta no autoriza un cuestionamiento en abstracto de la disposición de carácter general con independencia de su incidencia en el proceso, lo que sólo es posible cuando se impugna directamente, sino exclusivamente la de los preceptos que prestan cobertura al acto impugnado directamente, y además, según una constante doctrina jurisprudencial no alcanza a los defectos formales salvo supuestos extremos de omisión del procedimiento o manifiesta incompetencia.

Así lo establece la doctrina jurisprudencial de la que da cuenta la STS 19 de Abril del 2012 (Recurso: 3018/2009), con cita de la STS de 6 de julio de 2010 (Rec. 4039/2006) del siguiente tenor:

< < Aunque la jurisprudencia relativa al recurso indirecto se ha mantenido después de la entrada en vigor de la Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio, de lo que son exponente, entre otras, las Sentencias de esta Sala de 11 de octubre de 2005 (recurso de casación 6822/2002), 21 de abril de 2008 (recurso de casación 5038/2003), 11 de mayo de 2009 (recurso de casación 1871/2006) y 11 de febrero de 2010 (recurso de casación 4581/2008), sin embargo, se viene admitiendo la impugnación indirecta de disposiciones generales por defectos formales cuando se hubiese incurrido en una omisión clamorosa, total y absoluta del procedimiento establecido para su aprobación, en perjuicio del recurrente, y cuando hubiesen sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente (Sentencias de esta Sala de fechas 27 de octubre de 2007 (recurso de

casación 9657/2003, fundamento jurídico cuarto) y 26 de diciembre de 2007 (recurso de casación 344/2004 , fundamento jurídico sexto).> >

Pues bien, en el supuesto de autos, nos hallamos ante una solicitud de revisión de oficio de una liquidación tributaria, que necesariamente ha de estar fundada en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas por el art.224 NFGT, causas que han de viciar el propio acto impugnado directamente.

Los motivos de impugnación por los que se atribuyen a la liquidación vicios de nulidad de pleno derecho ya han sido analizados y rechazados, y concretamente hemos rechazado el motivo por el que se denunciaba que la omisión del procedimiento de comprobación limitada comporta la nulidad radical del acto.

Siendo ello así, la impugnación indirecta carece de base real, y lo que pretende es la depuración abstracta de la legalidad de la NFGT, y ello por motivos ajenos a la liquidación cuya revisión se pretende, ya que no se sustenta su nulidad de pleno derecho alegando la caducidad del procedimiento o que se hubieran dictado sucesivas liquidaciones provisionales, supuestos que, además, difícilmente tienen encaje en las causas de nulidad de pleno derecho, constituyendo en su caso, motivos de mera anulabilidad.

ÚLTIMO: De conformidad a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción , no ha lugar a la imposición de las costas, en la medida en que, aun cuando se desestima el recurso, la Sala modifica el criterio sobre la relevancia anulatoria de la omisión del procedimiento de comprobación limitada en los términos del fundamento jurídico tercero.

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

FALLO

I.- Desestimamos el r **ecurso nº 1.084/2012** , interpuesto la Orden Foral 964/2012, de 14 noviembre, de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que desestimó el recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho interpuesto contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio de 2007.

II .- Sin imposición de las costas.

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 días, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo y el testimonio de esta sentencia, a fin de que 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 días 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.