



Roj: STSJ PV 2424/2015 - ECLI:ES:TSJPV:2015:2424
Id Cendoj: 48020330022015100326
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 2
Nº de Recurso: 194/2014
Nº de Resolución: 360/2015
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: ANGEL RUIZ RUIZ
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 194/2014
SENTENCIA NUMERO 360/2015

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ANGEL RUIZ RUIA

DON JOSE ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a quince de julio de dos mil quince.

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 194/2014 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna el Acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación nº NUM000 , interpuesta contra Acuerdo del Servicio de Tributos Directos por IRPF, ejercicio de 2010.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandante** : D. Pio , representado por la Procuradora D^a. Marta Ezcurra Fontán y dirigido por sí mismo en su calidad de Letrado.

- **Demandada** : Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora D^a. Montserrat Colina Martínez y dirigida por el Letrado D Santiago Aranzadi Martínez de Insausti.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. ANGEL RUIZ RUIA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 25 de marzo de 2014 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D^a. Marta Ezcurra Fontán actuando en nombre y representación de Don Pio , interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación nº NUM000 , interpuesta contra Acuerdo del Servicio de Tributos Directos por IRPF, ejercicio de 2010; quedando registrado dicho recurso con el número 194/2014.

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 el Acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia desestimatorio de la reclamación económico administrativa NUM000 formulada por el demandante contra la Liquidación Provisional NUM001

de la Hacienda Foral de Bizkaia en el Impuesto de Renta de las Personas físicas del ejercicio 2010. Subsidiariamente, se declare la invalidez de la liquidación provisional por caducidad del procedimiento de gestión y en última instancia, con igual carácter, se declare la nulidad de la liquidación provisional por falta de fundamentación de la propuesta de liquidación.

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 por la que se desestime el Recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose en consecuencia el Acto Administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

CUARTO.- Por Decreto de 1 de septiembre de 2014, se fijó como cuantía del presente recurso la de 3.024,19 euros.

QUINTO .- En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 02/07/15 se señaló el pasado día 14/07/15 para la votación y fallo del presente recurso.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y pretensiones del recurrente.

D. Pio recurre el Acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación nº NUM000 , interpuesta contra Acuerdo del Servicio de Tributos Directos por IRPF, ejercicio de 2010.

Con la demanda se interesa de la Sala que se dicte sentencia estimatoria del recurso para declarar la nulidad del Acuerdo recurrido, por nulidad de pleno derecho del procedimiento administrativo de gestión tributaria y, con carácter subsidiario, por entender que el recurrente acreditó suficientemente la afección exclusiva de los vehículos en la actividad, lo que determinaba la deducibilidad de los gastos vinculados a su utilización, y por admisión de la amortización del local en el que desarrolla la actividad en la vida útil de ejercicio profesional que al obligado tributario le restaba hasta su jubilación.

Con carácter subsidiario, para el caso de que no se acoja la petición previa, se solicitó que se declarara la invalidez de la liquidación provisional por caducidad del procedimiento de gestión y, en última instancia, con igual carácter, que se declare la nulidad de la liquidación provisional por falta de fundamentación de la propuesta de liquidación, que vulneró el derecho fundamental al trámite de audiencia del obligado.

SEGUNDO.- El Acuerdo recurrido.

Precisa que la cuestión que se planteaba con la reclamación equivalía a determinar el rendimiento neto de actividades económicas a imputar al reclamante.

Tras ello, en el Fundamento Tercero, deja constancia de que en la declaración-liquidación del reclamante se consideró un rendimiento neto de actividades económicas de 25.439,98 euros, cuando el Jefe del Servicio de Tributos Directos remitió propuesta de liquidación provisional en la que se computaba un rendimiento neto de actividades económicas de 43.138,22 euros, justificado en lo que sigue:

< < Se procede a corregir el importe de los gastos financieros debido a un error numérico en la transcripción de datos.

En base al artículo 260 de la Norma Foral 6/2006 y el artículo 17 del Decreto Foral , no se considera que el vehículo automóvil se trate de un bien afecto a la actividad económica y por lo tanto todos los gastos derivados de su utilización no se consideran gasto corriente del ejercicio; en todo caso, la vinculación entre el vehículo y la actividad económica debería ser total y excluyente para admitir su deducibilidad.

Así no cabe admitir como deducibles los siguientes gastos.'

Zurich Seguros por importe de 2556,10 euros, impuesto sobre vehículos de tracción mecánica 398,20 euros New Cara Sport 723,71 euros Talleres Garbi 232,48 euros Bilboberry automóviles 499,91 y los gastos englobados en autopista, ota, gasóleo estacionamiento por importe de 3.694,52 euros.

En base al artículo 11 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto de Sociedades serán deducibles las cantidades, que, en concepto de amortización de inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por su funcionamiento, uso disfrute u obsolescencia; así, se le aplican los coeficientes y métodos de amortización aprobados reglamentariamente (3% anual) y se procede a corregir el importe de dichas amortizaciones > > .

También tiene presente que el 28 de enero de 2013 se practicó por el Jefe del Servicio de Tributos Directos liquidación provisional, para de ella retomar lo que sigue:

< < Se admiten las alegaciones en cuanto al error en la cuota tributaria a ingresar. En cuanto a la ausencia de motivación e indefensión el contribuyente ha presentado sus alegaciones en tiempo y forma y con pleno conocimiento respeto a los hechos y fondo del asunto. Asimismo, la propia liquidación provisional consta de los conceptos, importes y cuantías y fundamentos de derecho que permiten al contribuyente alegar con pleno conocimiento de causa, tal y como ha ejercido su derecho. La deducibilidad de un gasto ha de ser probado por el contribuyente y en este caso el contribuyente no ha probado la afectación exclusiva de sus gastos derivados de su utilización. En cuanto a la amortización del inmueble; la Administración le aplica los coeficientes y métodos de amortización aprobados reglamentariamente ya que el plan especial de amortización formulado por el contribuyente no ha sido aprobado por esta Administración y dicha opción propuesta no corresponde a la depreciación efectiva del inmueble.

El presente procedimiento de gestión está regulado por la Norma Foral General 2/2005 en su Título III (art. 82 al 133) por lo que en virtud de los artículos 124.5 de la Norma Foral General Tributaria 2/05 y el artículo 106.4 de la Norma Foral 6/2006 se emite la presente liquidación provisional > > .

Contra esa liquidación es contra la que se interpuso la reclamación económico-administrativa.

El Fundamento de Derecho Cuarto da respuesta a la alegación referida a la caducidad del procedimiento de gestión, al razonar como sigue:

< < El contribuyente manifiesta que el artículo 133.1 de la Norma Foral General Tributaria , dispone que el procedimiento de comprobación limitada finaliza por caducidad una vez transcurridos 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio, Señala que *"Desde la contestación del primer requerimiento (el 1/6/2011) hasta la recepción del segundo (el 11/11/2011) transcurrieron 5 meses y 10 días. Desde la contestación del segundo requerimiento (05/12/2011) hasta la recepción de la propuesta de liquidación (23/10/2012) transcurrió 10 meses y 18 días. Desde la presentación de alegaciones (13/11/2011) hasta la recepción de la liquidación provisional (06/02/2013) ha transcurrido 2 meses y 24 días. De acuerdo a lo anterior el procedimiento de gestión ha caducado, y por tanto la resolución es inválida"*. Asimismo señala que el requerimiento, por el que se solicita la aportación del libro de gastos, libro de bienes de inversión y cuadro de amortización sólo puede considerarse comunicación de inicio del procedimiento de comprobación, ya que ni la Norma Foral General Tributaria ni el Reglamento de Gestión de los Tributos permite realizar estos requerimientos al margen del misma.

Al respecto hay que señalar que le artículo 120 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia recoge los procedimientos de gestión tributaria entre los que señala, como procedimientos diferenciados, por un lado, el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, y por otro el procedimiento de comprobación limitada. En lo que se refiere el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, el artículo 123 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia recoge que *"1. La Administración tributaria podrá revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas así como la documentación que se acompañe a las mismas con el objeto de comprobar si ha sido aplicada debidamente la normativa tributaria y si los datos consignados coinciden con los que obren en su poder,*

2. A los efectos señalados en el apartado anterior, la Administración podrá requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones o declaraciones presentadas, así como la aportación de aquellos documentos cuya presentación fuera necesaria para la correcta aplicación del tributo".

Por otro lado, el artículo 124 recoge, en relación con la práctica de liquidaciones provisionales que *"1. La Administración tributaria podrá practicar liquidación provisional sin más trámite cuando se proceda a la devolución de las mismas cantidades solicitadas por los obligados tributarios a las que se refiere el apartado 2 del artículo 121 de esta Norma Foral y para poner fin al procedimiento iniciado mediante declaración al que se refiere el artículo 122."*

2. Así mismo, la Administración, sin necesidad de notificar previamente al obligado tributario propuesta de liquidación, practicará liquidación provisional en los siguientes supuestos:

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos. b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración tributaria siempre que hubieren sido aportados por terceros en declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 92 y 93 de esta Norma Foral, c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados. d). Cuando sea consecuencia del procedimiento de comprobación restringida a que se refiere el artículo 154 de esta Norma Foral. No obstante, en los casos en los que la Administración tributaria, una vez evacuado informe por la inspección de los tributos, considere incorrecta la autoliquidación o declaración presentada, se deberá notificar al obligado tributario, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

3. Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 106 de esta Norma Foral. Tanto las propuestas como las liquidaciones provisionales que practique la Administración tributaria deberán ser en todo caso motivadas con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en las mismas.

4. Dentro de los plazos de prescripción o caducidad a que se refieren los artículos 67 y 70 de esta Norma Foral, la Administración tributaria podrá practicar nuevas liquidaciones provisionales, cuando descubra que en la autoliquidación o declaración revisadas concurre alguna de las circunstancias a las que se refiere el apartado 2 del presente artículo u otras que no hubieran sido tenidas en cuenta en liquidaciones provisionales precedentes.

5. Lo previsto en el apartado anterior en ningún caso procederá cuando se hubiere practicado liquidación definitiva en relación con la misma autoliquidación o declaración, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 99 de esta Norma Foral. Tampoco procederá la práctica de nuevas liquidaciones provisionales respecto a las obligaciones tributarias o elementos de las mismas que hubieren sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 133 de esta Norma Foral".

El artículo 82.3 del Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia , aprobado por Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, preceptúa que *"El procedimiento iniciado mediante autoliquidación terminará, una vez efectuada, en su caso, la revisión a la que se refiere el artículo 123 de la Norma Foral General Tributaria , de alguna de las siguientes formas: a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 124 de la Norma Foral General Tributaria . b) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de un procedimiento de inspección, con excepción del de comprobación restringida"*.

El procedimiento de comprobación limitada se encuentra regulado en los artículos 128 y siguientes de la Norma Foral 6/2006. El artículo 130 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia dispone que *"1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente. 2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones."*

En relación con la finalización del procedimiento, el artículo 132.1.b) recoge que este terminará *"Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro de los plazos de prescripción o caducidad del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria"*. A la vista de lo expuesto, y dentro de los procedimientos de gestión tributaria, cabe distinguir, entre otros, entre el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, siendo este último el procedimiento tramitado en el presente supuesto, no habiendo caducado el procedimiento de gestión tal y como alega el reclamante > > .

El Fundamento Quinto se dedica a dar respuesta a la alegación del reclamante en cuanto a la falta de motivación de la propuesta, así como de la liquidación provisional, dado que el reclamante había trasladado

que la liquidación provisional carecía absolutamente de fundamentación, tanto en cuanto a la no admisión de la afectación exclusiva del vehículo como a la amortización del local.

En el Fundamento Sexto deja constancia de que el contribuyente se encontraba dado de alta en la actividad de abogado bajo el epígrafe 2-76100 del IAE, declarando un rendimiento en estimación directa modalidad normal, para señalar que existía conformidad con los ingresos declarados, estando la discrepancia en los gastos de la actividad en relación con los importes que ya hemos referido.

El Fundamento Séptimo el TEAF lo dedica a trasladar lo que estima como consideraciones generales en relación con los gastos de actividades económicas y la carga de la prueba.

El Fundamento Octavo incide en el debate referido a la afectación plena de los vehículos en relación con lo que se había alegado por el reclamante, para tener presente la normativa de aplicación, así, art. 26 de la Norma Foral 6/2006 de IRPF y art. 17 del Reglamento aprobado por Decreto Foral 207/2007, tras lo que razona la desestimación del alegato del reclamante.

El TEAF dedica el Fundamento Noveno a dar respuesta a la pretensión de deducción en relación con el local respecto a la vida útil del ejercicio profesional que al obligado le reste hasta la jubilación.

Tras ello se hacen consideraciones sobre la vida útil, que no coincide necesariamente con la vida económica, para tener presente el contenido del Plan General de Contabilidad aprobado por R.D. 151/2007.

El TEAF considera de aplicación la Norma Foral 3/96, de Impuesto sobre Sociedades, su art. 11.

TERCERO.- La demanda .

En relación con las pretensiones que dejábamos recogidas en el FJ 1º, retomando los antecedentes que considera relevantes, razona sobre los siguientes cinco motivos de impugnación: (1) Nulidad del procedimiento de gestión; (2) caducidad del procedimiento de gestión; (3) nulidad del procedimiento por falta de motivación de la propuesta y de la liquidación provisional; (4) sobre la consideración de los vehículos como elementos afectos a la actividad y, (5) sobre la amortización del local en el que se desarrolla la actividad.

1.- Nulidad del procedimiento de gestión tributaria .

Tiene presente el art. 123 de la Norma Foral General Tributaria, relativo a la revisión de autoliquidaciones y declaraciones, para enlazar con el art. 129 sobre el procedimiento de comprobación limitada, para concluir que del requerimiento de la Administración se desprende claramente que la comprobación que realizó la Administración excedía de la simple revisión de la autoliquidación y alcanzaba plenamente al objeto propio del procedimiento de comprobación limitada, tanto por la naturaleza de la actividad comprobada (actividad profesional) como por el alcance de la documentación requerida.

Anticipa, en este caso, en relación con la regularización del vehículo afecto a la actividad, que implicaría la comprobación de la exclusividad de la afectación, circunstancia fáctica recogida en el art. 129.1 de la Norma Foral General Tributaria que excedería de la simple revisión, de la concreta aplicación de la normativa tributaria, así como la regularización de la amortización del local donde se desarrolla la actividad, supuesto previsto en el art. 11 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que es por lo que se ratifica que la Administración utilizó un procedimiento inadecuado, el de revisión de autoliquidaciones para la finalidad de la comprobación que estaba realizando, sustrayéndose a las normas y garantías del procedimiento específicamente previsto para ello, el de comprobación limitada, que es por lo que se concluye que estaríamos ante resoluciones nulas de pleno derecho estando al art. 225.1.e) de la Norma Foral General Tributaria, por haberse seguido un procedimiento extraño a la naturaleza de actuaciones realizadas.

2.- Caducidad del procedimiento de gestión tributaria .

Recalca que el plazo para ultimar el procedimiento es el propio del procedimiento que debía haberse seguido, y por ello el de comprobación limitada, por lo que resultan inaplicables las disposiciones sobre la caducidad de dicho procedimiento, enlazando con el art. 133.1 de la Norma Foral General Tributaria y el plazo de seis meses para la finalización de la comprobación limitada por caducidad de la notificación del acuerdo de inicio, reconociendo que el art. 66 del Reglamento de Gestión de los Tributos establece que deben descontarse las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración, por lo que la demanda efectúa el cómputo para concluir que el procedimiento de gestión había caducado y por ello la resolución sería inválida.

3.- Nulidad del procedimiento por falta de motivación de la propuesta y de la liquidación provisional .

Incide en los dos elementos que finalmente han sido regularizados, los gastos de vehículo afectos y la amortización del local.

Señala, sobre ello, que la liquidación carece absolutamente de fundamentación, porque respecto al primero de los aspectos el art. 26 de la Norma Foral de IRPF y 17 del Reglamento, no consideran afectos los vehículos de turismo, y respecto del segundo, considera aplicable las tablas sin justificar por qué no considera deducible la amortización contabilizada por el obligado tributario. Tras lo que alude a los efectos que se derivan del desconocimiento de los motivos por los que se propone la regularización, para insistir en que la liquidación provisional que ultimó el procedimiento de gestión incidió en el mismo defecto al carecer absolutamente de fundamentación, para remitirse a lo que al respecto se precisó tanto en relación con los vehículos como respecto a la amortización del local en relación con lo que ya veíamos estando al contenido del Acuerdo recurrido.

Alude al art. 126.4 de la Norma Foral General Tributaria en cuanto a la obligación de motivar, enlazando con la razón y justificación de la exigencia de motivación, para insistir en las consecuencias del déficit de motivación por los efectos que produce, y recalcar que sería imposible la subsanación de los defectos de motivación del acto de gestión mediante el acuerdo del órgano de revisión, porque el cometido de los órganos económico-administrativos es revisor y no complementador o subsanador de las deficiencias, con remisión a STS de 28 de junio de 1993 y la de esta Sala de 5 de julio de 2005 .

4.- Consideración de los vehículos elementos afectos .

En relación con la normativa aplicable defiende que había quedado acreditado en el procedimiento de gestión que los vehículos figuraban en contabilidad y en todos los Libros de Registro obligatorios, con los justificantes de gastos aportados que ratificaban la utilización exclusiva en la actividad, señalando que el parking se encontraba a escasos cincuenta metros del despacho pero a más de 25Km. del domicilio particular y los tickets de combustible correspondían a días laborables, los tickets de autopista correspondían con desplazamientos relacionados con los procedimientos llevados por el abogado, siendo imprescindible el uso del vehículo para el desarrollo de la actividad, para resaltar que la facturación directamente vinculada a la utilización del medio de transporte afecto a la actividad supuso en el ejercicio de 2010 52.755,27 euros sobre 68.902,76, y por ello el 76,56% del total, por lo que se dice que serían elementos productivos esenciales para el desarrollo.

Tras ello hace consideraciones sobre los requisitos para que sean gastos deducibles, así, contabilización, justificación, imputación temporal con arreglo al criterio del devengo, correlación con los ingresos es que el gasto sea necesario para la realización de la actividad y por ello para la obtención de ingresos.

Se detiene en la acreditación de la afectación exclusiva de los vehículos, diciendo que así quedó acreditado en relación con los datos que ya se han ido exponiendo, señalando que, además, no se dedujo por el transporte público, recalcando que no es concebible ni un solo medio de prueba en orden a la exclusividad que no se haya empleado, precisando que la administración tributaria se escuda en la imposible prueba absoluta de los hechos negativos, por lo que se habla de *probatio diabólica* para defraudar la letra y el espíritu de la ley con propósito puramente recaudatorio.

Añade consideraciones sobre la carga de la prueba en relación con el art. 103 de la Norma Foral General Tributaria , insistiendo en este ámbito en que no se puede exigir una prueba diabólica, debiéndose acudir a criterios de racionalidad, normalidad y facilidad, para señalar que tanto la administración tributaria como el TEAF estarían imponiendo un requisito abusivo ilegal y de imposible satisfacción, para señalar que la exclusividad de que trata la norma foral no podía ni tenía que acreditarse por el contribuyente, por ser un hecho negativo consistente en que el bien afecto a la explotación no tiene otra utilización ajena a la misma que, como tal, no es susceptible de prueba.

Insiste en certificar lo que no es sino prueba de hechos negativos, insistiendo en que resulta metafísicamente imposible la certificación de lo que no es.

5.- A mortización del local donde se desarrolla la actividad .

Insiste en las consideraciones que ya se trasladaron ante el TEAF, para incidir en la normativa tributaria de aplicación, para, en relación con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, precisar que establece de forma expresa los casos en que se considera que la depreciación es efectiva, para precisar que cualquiera de los métodos de amortización daría un resultado de aplicación que se correspondería con la depreciación efectiva, por lo que el sujeto pasivo no tenía que probar la efectividad de la misma ante una comprobación de la administración tributaria.

Señala que, en caso contrario, si el sujeto pasivo no utiliza cualquiera de los métodos que refiere, la deducibilidad de las amortizaciones requiere la justificación de que el importe responde a la depreciación efectiva del elemento patrimonial, siempre que el gasto contable exceda del que corresponde por aplicación de las tablas de amortización, por lo que se insiste en que al margen de las tablas la amortización puede realizarse en función de la vida útil del bien, que es el período de tiempo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable estimado según criterios racionales. Para señalar que la vida útil no coincidiría necesariamente con la vida económica del bien, que es el período de tiempo durante el cual el elemento es susceptible de ser utilizado por distintos usuarios hasta su completa pérdida.

Concluye que por ello, para un abogado que va a ejercer la actividad hasta la fecha de jubilación con 65 años, la vida útil, no es el período durante el cual el local es susceptible de ser utilizado por sucesivos poseedores para su actividad, lo que sería la vida económica, sino el número de años que le resta para ejercer la actividad, añadiendo que el caso contrario, el que ha sostenido la Administración, conduce a la irracionalidad contable y fiscal de diferir la amortización más allá del cese de la actividad.

CUARTO.- Contestación de la Diputación Foral de Bizkaia.

Interesa la desestimación del recurso y confirmación del Acuerdo recurrido, al que en lo fundamental se remite y asume, a cuyo contenido ya nos hemos referido en el FJ 2º de esta sentencia.

QUINTO.- Anulabilidad de los actos recurridos; relevancia de no haberse seguido el procedimiento de comprobación limitada.

Al entrar a responder a los motivos que incorpora la demanda, deberemos hacerlo por el orden que en ella se exponen, dado que es el orden lógico, anticipando ya que la Sala tendrá que acoger la relevancia anulatoria, de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho como se pretende con carácter preferente, en relación con la denuncia de quiebra de la regulación procedimental en el ámbito de la gestión tributaria, porque, como se defiende con la demanda, en este supuesto se debió haber seguido, en lugar del procedimiento de revisión de autoliquidación, el de comprobación limitada, lo que hubiera determinado la caducidad del procedimiento de gestión, que enlaza con el segundo de los alegatos de la demanda.

Debemos comenzar precisando que el motivo preferente que traslada la demanda de nulidad del procedimiento de gestión tributaria seguido por la Hacienda Foral de Bizkaia, ya se trasladó, en el fondo con alegatos coincidentes, con la reclamación económico-administrativa, sin que a él se diera expresa respuesta en el Acuerdo de TEAF, entrando en sobre el fondo a responder, en primer lugar, al alegato que también se traslada con la demanda e igualmente en segundo lugar, respecto a la caducidad del procedimiento para desestimarlos, al concluir que no se estaba ante un procedimiento de comprobación limitada, sino ante un procedimiento iniciado mediante autoliquidación, por lo que, tras recoger la normativa de aplicación, en su Fundamento de Derecho Cuarto, rechazó el alegato de la caducidad porque el procedimiento tramitado había sido el iniciado mediante autoliquidación.

En respuesta al motivo preferente en relación con la nulidad, el Procedimiento de Gestión Tributaria seguido, obligado es retomar el contenido de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que al regular las actuaciones y procedimientos de Gestión Tributaria en su artículo 115 precisa en qué consiste, para recoger en su punto 2, entre otras funciones, el apartado h), realización de actuaciones de comprobación limitada, y en el f), revisión de autoliquidaciones y declaraciones presentadas.

Va a ser en el artículo 120 donde se relatan los Procedimientos de Gestión Tributaria, estableciendo en su punto 1.a) el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, en el b) el procedimiento iniciado mediante declaración y, entre otros, en el e), el procedimiento de comprobación limitada.

A la tramitación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación se refiere al artículo 121, que enlaza, en lo que interesa, con la revisión de autoliquidaciones, además de declaraciones, del artículo 123 al señalar:

< < Artículo 123. Revisión de autoliquidaciones y declaraciones.

1. La Administración tributaria podrá revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas así como la documentación que se acompañe a las mismas con el objeto de comprobar si ha sido aplicada debidamente la normativa tributaria y si los datos consignados coinciden con los que obren en su poder.

2. A los efectos señalados en el apartado anterior, la Administración podrá requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones o declaraciones presentadas,

así como la aportación de aquellos documentos cuya presentación fuera necesaria para la correcta aplicación del tributo > > .

Esa regulación se complementa con la práctica de liquidaciones provisionales en los términos recogidos en el artículo 124, al señalar:

< < Artículo 124. Práctica de liquidaciones provisionales.

1. La Administración tributaria podrá practicar liquidación provisional sin más trámite cuando se proceda a la devolución de las mismas cantidades solicitadas por los obligados tributarios a las que se refiere el apartado 2 del artículo 121 de esta Norma Foral y para poner fin al procedimiento iniciado mediante declaración al que se refiere el artículo 122.

2. Así mismo, la Administración, sin necesidad de notificar previamente al obligado tributario propuesta de liquidación, practicará liquidación provisional en los siguientes supuestos: a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración tributaria siempre que hubieren sido aportados por terceros en declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 92 y 93 de esta Norma Foral.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados.

d) Cuando sea consecuencia del procedimiento de comprobación restringida a que se refiere el artículo 154 de esta Norma Foral. No obstante, en los casos en los que la Administración tributaria, una vez evacuado informe por la inspección de los tributos, considere incorrecta la autoliquidación o declaración presentada, se deberá notificar al obligado tributario, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

3. Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 106 de esta Norma Foral.

4. Tanto las propuestas como las liquidaciones provisionales que practique la Administración tributaria deberán ser en todo caso motivadas con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en las mismas.

5. Dentro de los plazos de prescripción o caducidad a que se refieren los artículos 67 y 70 de esta Norma Foral, la Administración tributaria podrá practicar nuevas liquidaciones provisionales, cuando descubra que en la autoliquidación o declaración revisadas concurre alguna de las circunstancias a las que se refiere el apartado 2 del presente artículo u otras que no hubieran sido tenidas en cuenta en liquidaciones provisionales precedentes.

6. Lo previsto en el apartado anterior en ningún caso procederá cuando se hubiere practicado liquidación definitiva en relación con la misma autoliquidación o declaración, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 99 de esta Norma Foral.

Tampoco procederá la práctica de nuevas liquidaciones provisionales respecto a las obligaciones tributarias o elementos de las mismas que hubieren sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 133 de esta Norma Foral > > .

Vemos como, por tanto, la práctica de liquidaciones provisionales se puede acordar sin más trámite o, en determinados supuestos se va a exigir previa propuesta de liquidación provisional, con traslado para alegaciones.

Al procedimiento de comprobación limitada, también en el ámbito de la Gestión Tributaria, se refieren los artículos 129 a 133 de la Norma Foral General Tributaria , del tenor que sigue:

< < Artículo 129. La comprobación limitada.

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o autoliquidaciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) 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, registros o documentos.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general en cumplimiento de lo establecido en los artículos 92 y 93 de esta Norma Foral o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada se llevarán a efecto en las oficinas de la Administración tributaria.

Artículo 130. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Artículo 131. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán, en su caso, en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 8 del artículo 97 de esta Norma Foral.

2. El obligado tributario que hubiera sido requerido para ello deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Artículo 132. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas: a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro de los plazos de prescripción o caducidad del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria.

c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación que incluya el objeto de la comprobación limitada.

2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido: a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Artículo 133. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho > > .

Esa regulación debemos ponerla en relación con los *antecedentes* relevantes que refleja el expediente, que son los siguientes:

1.- El 5 de mayo de 2011 se presentó por el demandante autoliquidación de IRPF ejercicio 2010, que en lo que interesa incorporaba los datos relativos a actividad económica en estimación directa, modalidad normal, recogiendo un rendimiento neto imputado de 25.439,98 euros, en relación con unos ingresos de 68.902,76 euros, y un total de gastos de 43.462,78.

2.- El 23 de mayo de 2011 se formuló requerimiento por el Jefe del Servicio de Tributos Directos, con expresa referencia a las pautas del artículo 123 de la Norma Foral General Tributaria , por ello en aplicación de las previsiones sobre la revisión de autoliquidaciones, para que en plazo de 15 días se aportara distinta documentación en relación con la actividad profesional ejercitada por el recurrente, copia del libro de registro de gastos, copia del libro de registro de bienes de inversión y cuadro de amortización de los bienes de inversión.

3.- El requerimiento se contestó el 3 de junio de 2011, acompañando copia del libro de registro de gastos, precisando que lo era también de ingresos, copia del libro registro de bienes de inversión y copia del cuadro de amortización así folios 14 y siguientes del expediente remitido en relación con los antecedentes.

4.- El 30 de septiembre de 2011 el Jefe del Servicio de Tributos Directos formuló nuevo requerimiento, apoyado asimismo en el artículo 123 de la Norma Foral General Tributaria , concediendo plazo de 15 días para que se aportara copia de los comprobantes de gasto de la actividad económica, requerimiento que se contestó el 12 de diciembre de 2011, acompañando en soporte digital, en formato PDF, facturas de los gastos relacionados en el libro de registro de gastos del ejercicio 2010.

5.- El 16 de octubre de 2012 se elaboró propuesta de liquidación provisional en la que en relación con los rendimientos netos de la actividad económica, se pasaba de los 25.439,98 euros recogidos en la autoliquidación, a 43.138,22 euros, y, asimismo, frente a una cantidad a devolver de 2.711,92 euros a una cuota a ingresar incluidos los intereses de demora de 5.736,11 euros.

La propuesta de liquidación provisional se justificó, como recogió el Acuerdo del TEAF, en relación con el rendimiento de la actividad económica, al señalar:

< < Se procede a corregir el importe de los gastos financieros debido a un error numérico en la transcripción de datos.

En base al artículo 260 de la Norma Foral 6/2006 y el artículo 17 del Decreto Foral , no se considera que el vehículo automóvil se trate de un bien afecto a la actividad económica y por lo tanto todos los gastos derivados de su utilización no se consideran gasto corriente del ejercicio; en todo caso, la vinculación entre el vehículo y la actividad económica debería ser total y excluyente para admitir su deducibilidad.

Así no cabe admitir como deducibles los siguientes gastos.'

Zurich Seguros por importe de 2556,10 euros, impuesto sobre vehículos de tracción mecánica 398,20 euros New Cara Sport 723,71 euros Talleres Garbi 232,48 euros Bilboberry automóviles 499,91 y los gastos englobados en autopista, OTA, gasóleo estacionamiento por importe de 3.694,52 euros.

En base al artículo 11 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto de Sociedades serán deducibles las cantidades, que, en concepto de amortización de inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por su funcionamiento, uso disfrute u obsolescencia; así, se le aplican los coeficientes y métodos de amortización aprobados reglamentariamente (3% anual) y se procede a corregir el importe de dichas amortizaciones > > .

6.- Tras la propuesta de liquidación provisional hizo alegaciones el interesado el 13 de noviembre de 2012.

7.- Recayó la liquidación provisional de 28 de enero de 2013, que mantuvo el importe del rendimiento neto de la actividad económica en 43.138,22 euros, aunque redujo la cuota a ingresar pasar a 3.024,19 euros,

al estimar alegaciones en cuanto al error en la cuota tributaria a ingresar, rechazando el alegato de ausencia de motivación e indefensión, porque se presentaron alegaciones en tiempo y forma y con pleno conocimiento respecto a los hechos y al fondo del asunto, remitiéndose al contenido de la propuesta de liquidación para reiterar que el procedimiento de gestión estaba regulado en la Norma Foral General Tributaria 2/2005, en concreto con alusión al subtítulo 3 y con referencia a su contenido artículos 82 al 133, esto es la regulación del procedimiento o procedimientos en el ámbito de la gestión tributaria integrando todo el contenido normativo en ese ámbito, y como veíamos también en relación con el procedimiento de comprobación limitada.

La Sala ratifica que asume el planteamiento argumental de la demanda en cuanto que en este supuesto, en el ámbito de la gestión tributaria, se debió seguir el procedimiento de comprobación limitada, por estar ante una actividad profesional, en concreto en relación con la documentación que se requirió y que se valoró, siendo lo relevante aquí tener presente, en relación con la regulación recogida en la Norma Foral General Tributaria, nos remitimos al artículo 129.2.c), que en el ámbito de la comprobación limitada se incide, en lo que interesa, en relación con el examen de la contabilidad, al margen de tener que recordar que la Sala viene concluyendo, para ratificar esa puntualización inicial, en la directa aplicación del artículo 131.d) de la Ley General Tributaria, entre otras en la Sentencia 576/2014 de 21 de noviembre, recaída en el recurso 1035/2012 .

Si bien, por tanto, debemos concluir en la disconformidad a derecho de la actuación seguida por la Hacienda Foral, no podrá acogerse el alegato que se incorpora como preferente de nulidad de pleno derecho, cuando incluso se alude al supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 225.1.3) de la Norma Foral General Tributaria , regulación de los supuestos de revisión de oficio, porque si bien en un primer momento la Sala vino a acordar, en distintos pronunciamientos, que en los supuestos de haberse seguido el procedimiento de revisión de oficio de autoliquidaciones, cuando debió seguirse el procedimiento de comprobaciones limitada, se estaba ante un supuesto de nulidad de pleno derecho por ausencia total del procedimiento legalmente establecido, esa conclusión se ha excluido en pronunciamientos posteriores y más recientes, en los que la Sala ha venido ratificando que no se está en tales supuestos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho sino de anulabilidad; por todas traemos a colación la Sentencia referida 576/2014 de 21 de noviembre, recaída en el recurso 1035/2012 , en la que expresamente la Sala manifestó que se apartaba del criterio plasmado en las sentencias 440/2014 y 452/2014 de 26 de septiembre (Recurso 557/12) y 562/2014 de 12 de noviembre, donde se había concluido en la nulidad de pleno derecho.

En dicha Sentencia, para excluir la nulidad de pleno derecho se razonó al respecto, en su FJ 3º, como sigue:

< < [] 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 > > .

En el presente caso hemos recogido los antecedentes que refleja el expediente, que son determinantes para excluir la nulidad de pleno derecho, sobremanera si tenemos en cuenta que a pesar de no haberse seguido el procedimiento de comprobación limitada, la Hacienda Foral en el ámbito del procedimiento de revisión de autoliquidaciones no emitió de forma directa la liquidación provisional, sino que tras los requerimientos elaboró propuestas de liquidación provisional, a ella también nos hemos referido, tras la que se efectuaron alegaciones y finalmente recayó la liquidación provisional que fue la recurrida en vía económico-administrativa.

Si bien esa intervención que la Administración dio al interesado excluye que estemos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, no podemos sino ratificar la anulabilidad porque se siguió a un procedimiento que no era el procedente, en este caso el de comprobación limitada, con incidencia relevante en relación con lo que se defiende con la demanda, que enlaza con el segundo de los motivos, dado que relevancia singular hubiera tenido porque partiendo de las pautas del procedimiento de comprobación limitada que debió seguirse, nos encontraríamos con que los antecedentes que se exponen, hubieran justificado la caducidad, como uno de los supuestos de terminación del procedimiento de comprobación limitada, en los términos recogidos en el artículo 132.1.b) de la Norma Foral General Tributaria , porque se establece la caducidad por el transcurso del plazo de 6 meses desde la fecha de notificación del Acuerdo de inicio, sin que en relación con ello se haya puesto en cuestión lo que al respecto ha venido razonando el demandante, ninguna consideración específica se hace sobre ello en la contestación de la Diputación Foral, porque se remite al Acuerdo del TEAF, que ya veíamos como rechaza el alegato de la caducidad exclusivamente por concluir que no se había seguido el procedimiento de comprobación limitada y sí el de revisión de autoliquidación, cuando ratificamos que en este caso se debió seguir el procedimiento de comprobación limitada, al margen de que al declararse la anulabilidad, las actuaciones seguidas sean capaces de interrumpir la prescripción, sin perjuicio de que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción de ser procedente, dada la singular relevancia que a tales efectos tiene la distinción entre vicios de nulidad de pleno derecho y de anulabilidad, como viene ratificando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, remitiéndonos a la STS de 19 de abril de 2006 , recurso de casación en Interés de ley 58/2004.

Las consideraciones que se han hecho deben ya conducir a la estimación de la demanda en el alegato preferente vinculado a la nulidad del procedimiento de Gestión Tributaria seguido, que hace innecesario introducimos en los alegatos complementarios que inciden en el aspecto sustantivo, tanto respecto al motivo tercero, con el que se achaca falta de motivación a la propuesta de liquidación y a la liquidación, aunque en el fondo lo que existe es discrepancia con las consideraciones que se hicieron, tanto en cuanto a la exclusión de los vehículos como elementos afectos a la actividad, como en relación con el debate jurídico sobre la amortización del local donde se desarrolla la actividad.

SEXTO.- Costas

Estando a los criterios en cuanto a costas del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción , dada la conclusión alcanzada de estimación sustancial de la estimación preferente de la demanda, determina la imposición de costas a la Administración demandada.

Es por los anteriores fundamentos, por los que este Tribunal pronuncia el siguiente

FALLO

Que, estimando sustancialmente el **recurso 194/2014** interpuesto por Don Pio contra Acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación nº NUM000 , interpuesta contra Acuerdo del Servicio de Tributos Directos por IRPF, ejercicio de 2010, *debemos* :

1º.- Declarar la disconformidad a derecho del Acuerdo del TEAF recurrido, así como de la liquidación provisional por IRPF ejercicio 2010 por él confirmada, declarando su anulabilidad, con devolución de las cantidades que, en su caso, se hubieran ingresado, con intereses legales desde la fecha de ingreso hasta su devolución.



2º.- Imponer las costas a la Administración demandada.

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 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 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.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ