



Roj: **STSJ PV 694/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:694**

Id Cendoj: **48020330022017100057**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **2**

Fecha: **14/02/2017**

Nº de Recurso: **63/2016**

Nº de Resolución: **72/2017**

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 63/2016**  
**SENTENCIA NÚMERO 72/2017**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao a catorce de febrero de dos mil diecisiete.

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 63/2016 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna la resolución nº 32.475, de 16 de diciembre de 2015, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 interpuestas contra Acuerdos de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 18 de febrero y de 3 de marzo de 2014, por los que se practicaron (i) liquidación provisional de IRPF, ejercicio de 2007 y (ii) liquidación en concepto de recargo del 5% por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento.

Son partes en dicho recurso:

- **Demandante** : D. Tatiana , representado por la Procuradora D<sup>a</sup>. Patricia Zabalegui Andonegui y dirigido por la letrada D<sup>a</sup>. María Trinidad Primo Varona.

- **Demandadas** :

· Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por D<sup>a</sup>. Begoña Urizar Arancibia y dirigida por la Letrada D<sup>a</sup>. Ana Rosa Ibarburu Aldama.

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

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. ÁNGEL RUIZ RUIZ.

## ANTECEDENTES DE HECHO



**PRIMERO.-** El día 1 de febrero de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora D<sup>a</sup>. Patricia Zabalegui Andonegui, actuando en nombre y representación de D. Tatiana , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución nº 32.475, de 16 de diciembre de 2015, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 interpuestas contra Acuerdos de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 18 de febrero y de 3 de marzo de 2014, por los que se practicaron (i) liquidación provisional de IRPF, ejercicio de 2007 y (ii) liquidación en concepto de recargo del 5% por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento; quedando registrado dicho recurso con el número 63/2016.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se anule y deje sin efecto los arts. 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa, esto es, la regulación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación contenida en dichos preceptos y, en consecuencia anule la liquidación tributaria impugnada, dictada a partir de la tramitación de dicho procedimiento. Subsidiariamente, para el supuesto de que no se aceptase la petición anterior, eleve al Tribunal Constitucional, cuestión de inconstitucionalidad contra los arts. 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa, con suspensión del proceso hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto. Para el supuesto de que no se estimasen las pretensiones precedentes, anule y deje sin efecto la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, por incurrir en los motivos de nulidad invocados en los FJ1º a 4º de la presente demanda.

**TERCERO** .- En los escritos de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal:

Por la Diputación Foral de Gipuzkoa, el dictado de una sentencia por la que, desestimando la demanda promovida de adverso, confirme la resolución del TEAF de Gipuzkoa impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Por las Juntas Generales de Gipuzkoa se interesa se dicte sentencia por la que se desestime el recurso o, subsidiariamente, plantee la cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional.

**CUARTO.-** Por Decreto de 21 de julio de 2016 se fijó como cuantía del presente recurso la de 336.322,01 euros.

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

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

**SÉPTIMO.-** Por resolución de fecha 31/01/17 se señaló el pasado día 07/02/17 para la votación y fallo del presente recurso.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Objeto del recurso.

Don Tatiana recurre la resolución nº 32.475, de 16 de diciembre de 2015, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 interpuestas contra Acuerdos de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 18 de febrero y de 3 de marzo de 2014, por los que se practicaron (i) liquidación provisional de IRPF, ejercicio de 2007 y (ii) liquidación en concepto de recargo del 5% por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento.

#### *La resolución recurrida*

En el fundamento de derecho segundo retoma antecedentes del expediente, que conviene trasladar aquí, así:

< < Del expediente administrativo resulta que el aquí reclamante presentó en plazo la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, con un resultado a ingresar de 754,20 euros.

Con fecha 5 de junio de 2009, el contribuyente presentó escrito dirigido a la Hacienda Foral de Gipuzkoa para que se le regularizara íntegra y voluntariamente su situación fiscal. A la vista del escrito, el 25 de mayo de 2010, se practica liquidación provisional con un resultado a ingresar de 316.594,40 euros de cuota, 19.758,95 euros de intereses y 15.829,72 euros de recargo. En ella se modifica el rendimiento de actividades económicas ejercido por el declarante, incrementando los ingresos obtenidos hasta 983.555,95 euros.

Con fecha 19 de julio de 2010, el interesado interpuso reclamación **económico** administrativa, planteando la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, por derivar esta de un procedimiento ordinario, cuando



debió aplicarse el procedimiento de comprobación limitada, que faculta al órgano de gestión al examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en los libros y registros contables.

En la resolución 29.914, de fecha 19 de mayo de 2011, el Tribunal **Económico**-Administrativo Foral acordó desestimar la reclamación, porque, en contra de lo sostenido por el reclamante, entendió correcta la actuación del Servicio de Gestión, al haber sido emitida la liquidación provisional según los datos que obraban en su poder, datos que estaban incluidos en cumplimiento de la obligación de suministro de información, concretamente, en el modelo 347. Este Tribunal manifestó también en la citada resolución que no había constancia en el expediente de la utilización de facturas aportadas por terceros para la práctica de la liquidación provisional, y explicó que entendía que en el hipotético caso de haberse utilizado las mismas, tal y como el contribuyente decía que había ocurrido, el papel de esas facturas habría sido el de simple contraste de los datos declarados por terceros. En consecuencia, este Tribunal concluyó que no era necesaria la notificación previa de una propuesta de liquidación.

Contra esta resolución desestimatoria, el contribuyente presentó recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el 28 de julio de 2011, el cual fue estimado, mediante la sentencia de 8 de octubre de 2013 (nº de recurso 524/2013). En esta sentencia se consideraba que en la liquidación provisional girada sí se tuvieron en cuenta datos que no habían sido aportados por terceros en declaraciones exigidas con el cumplimiento de la obligación de suministro de información, lo que llevaba necesariamente a la exigencia del trámite de audiencia previa. Asimismo, se consideraba que incluso desde la perspectiva del artículo 126.2.e) de la Norma Foral General Tributaria nos encontraríamos ante la discrepancia entre los datos que constaban en la autoliquidación y los que disponía la Administración, por lo que hubiera sido exigible que la propuesta de liquidación se trasladara al interesado para que alegara lo que conviniera a su derecho. Mediante la Orden Foral de fecha 5 de diciembre de 2013, se dio cumplimiento a esta sentencia, procediéndose a anular la liquidación provisional girada y a practicar la devolución de las cantidades ingresadas con sus correspondientes intereses de demora.

El 7 de enero de 2014, en cumplimiento también de lo dispuesto en la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos emitió una propuesta de liquidación provisional, en la que se informaba al contribuyente de la modificación del rendimiento neto de la actividad económica ejercida por el mismo, en los mismos términos que la liquidación provisional inicialmente enviada, incrementando los ingresos obtenidos hasta 983.555,95 euros, y en la que se le daba el plazo de 15 días hábiles para presentar alegaciones en caso de disconformidad.

Ante esta propuesta, el interesado presentó alegaciones, señalando que había prescrito el derecho de la Hacienda a formular liquidación. Estas alegaciones se desestimaron, mediante el Acuerdo de la Jefa del Servicio de fecha 18 de febrero de 2014, impugnado en esta instancia, por el que se practicó liquidación provisional por importe de 336.322,01 euros, comprensivo de cuota e intereses de demora.

En los fundamentos de la liquidación enviada se argumenta que no ha lugar la prescripción alegada, porque los recursos presentados no han sido estimados en su integridad, sino que han sido estimados para que se conceda el trámite de audiencia, por lo que no es aplicable lo establecido en el artículo 67.9 de la Norma Foral 2/2005.

Finalmente, mediante Acuerdo de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de fecha 20 de septiembre de 2013, se practicó liquidación correspondiente al citado Impuesto y ejercicio, en concepto de recargo del 5%, por importe de 15.829,72 euros, de acuerdo con el artículo 27.2 de la citada Norma Foral 2/2005, que también se impugna en las presentes reclamaciones > > .

Tras ello, en los fundamentos de derecho tercero a séptimo, responde a las alegaciones de la reclamante, para desestimarlas, al razonar como sigue:

< < TERCERO.- La primera cuestión planteada por el reclamante se refiere a la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007.

A este respecto, el reclamante manifiesta que desde el único acto que interrumpe la prescripción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007 hasta el primer acto con conocimiento formal del interesado tendente a su liquidación han transcurrido más de cuatro años, y, por consiguiente, ha prescrito el derecho de la Administración para exigir la deuda tributaria.

En el caso que nos ocupa, como ya se ha señalado anteriormente, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, mediante sentencia de fecha 8 de octubre de 2013, estimó el recurso que el reclamante

interpuso contra la resolución desestimatoria de la reclamación **económico**-administrativa presentada ante este Tribunal, relativa al Impuesto, sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007.

En ejecución de esta sentencia, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos emitió el 7 de enero de 2014 una propuesta de liquidación provisional, notificada el día 16 del mismo mes y año, ante la cual el aquí reclamante presentó alegaciones, en las que manifestaba, al igual que ante este Tribunal, que la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 8 de octubre de 2013 estimó en su integridad sus pretensiones, que no eran otras que la nulidad de la resolución del Tribunal **Económico**-Administrativo Foral de Gipuzkoa y de los actos administrativos que de la misma traen causa, al haberse anulado la liquidación provisional girada.

Por el contrario, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos considera que el recurso presentado ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no fue estimado en su integridad, sino simplemente lo fue para que se le concediera el trámite de audiencia, por lo que defiende que no es aplicable lo establecido en el artículo 67.9 de la Norma Foral 2/2005.

A este respecto, debemos señalar que el alcance de la sentencia debe ser establecido por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, mediante la presentación del correspondiente incidente de ejecución, que no consta que haya sido planteado por la parte reclamante.

CUARTO.- En segundo lugar, el reclamante alega la nulidad de la nueva liquidación girada por incorrecta determinación de la base imponible, ya que, según manifiesta, el Servicio de Gestión se ha limitado a reproducir la liquidación anulada en idénticos términos, cuantitativos y cualitativos, sin argumentar por qué no considera las pruebas documentales y testificales que sé aportaron en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, respecto a la discrepancia existente entre los ingresos imputados al reclamante con el único sustento de las facturas, y las rentas realmente obtenidas por el mismo en el citado ejercicio. A su entender, ello supone que la nueva liquidación esta viciada de nulidad por inejecución de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ya que este dispuso que la liquidación debería ajustarse a la realidad económica del demandante, así como por falta de motivación que le causa indefensión, ya que el Servicio de Gestión no ha mencionado en la nueva liquidación practicada nada sobre las citadas pruebas, por lo que el reclamante ignora si han, sido simplemente desatendidas o si, por el contrario, han sido valoradas y desestimadas, en cuyo caso, también desconoce el por qué.

A este respecto, este Tribunal, considera, al igual que se señala en el Fundamento precedente, que debe ser el Tribunal Superior de Justicia quien debe determinar si la ejecución llevada a cabo por el Servicio de Gestión se ajusta o no al contenido de la sentencia mediante el correspondiente incidente de ejecución.

QUINTO.- Se plantea asimismo la nulidad de los artículos 119 a 126 de la Norma Foral 2/2005, que regulan el "procedimiento iniciado mediante autoliquidación", por vulnerar el artículo 149.1.18 de la Constitución, que declara competencia exclusiva del Estado la regulación del procedimiento administrativo común.

Pues bien, en relación con esta cuestión, debemos señalar que no se encuentra entre las competencias atribuidas a los Tribunales **Económico**-Administrativos la de cuestionar la justicia, legalidad o constitucionalidad de las normas en vigor, que no pueden sino aplicarlas en tanto no sean derogadas por la instancia pertinente, velando por su estricta observancia en los actos emanados de la Administración que se someten a su revisión, tal y como el propio reclamante reconoce.

SEXTO.- La última cuestión suscitada por el reclamante en relación con la nueva liquidación practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física del ejercicio 2006, es su disconformidad con la aplicación por parte del Servicio de Gestión de Impuestos Directos del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, regulado en los artículos 119 a 126 de la Norma Foral 2/2005, cuando, según alega, debió haberse aplicado el procedimiento de comprobación limitada, recogido en los artículos 130 a 134 de la citada Norma Foral, puesto que es el único que faculta, en sede de Gestión, a hacer acopio de información, documentos y pruebas distintos de los que constan en las declaraciones presentadas por el contribuyente y en las declaraciones presentadas por terceros, como son facturas, libros registros, movimientos bancarios. Por todo ello, solicita la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada, conforme al artículo 224 de la misma Norma Foral.

En relación con esta cuestión, debemos señalar que este Tribunal ya se pronunció a este respecto en la resolución 29.441, de fecha 29 de septiembre de 2010, en la que se acordó desestimar la reclamación, porque entendió correcta la actuación del Servicio de Gestión, al haber sido emitida la liquidación provisional según los datos que obraban en su poder, datos que estaban incluidos en cumplimiento de la obligación de suministro de información, concretamente, en el modelo 347. Por tanto, se concluía que no era necesario seguir el procedimiento de comprobación limitada.



Asimismo, debemos señalar que el Tribunal Superior de Justicia no se pronunció al respecto en la sentencia en cuya ejecución se dictó la liquidación ahora recurrida, limitándose a ordenar la retroacción del expediente para dar cumplimiento al trámite de audiencia, dentro del procedimiento seguido por el Servicio de Gestión. En consecuencia, debemos remitirnos a lo recogido en la citada resolución.

SÉPTIMO.- Debemos aún analizar una última cuestión, relativa a la liquidación en concepto de recargo del 10% por presentación de declaración extemporánea, en relación con la solicitud de rectificación de la declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006 por parte del reclamante, que constituye una declaración complementaria.

En cuanto al recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, el art. 27 de la citada Norma Foral 2/2005 establece, en el apartado 1, que los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, y en la letra c) del apartado 2 dispone que el recargo por declaración extemporánea será del 10%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

Por otro lado, el artículo 117 de la misma Norma Foral 2/2005 dispone, en su apartado 1, que los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y que en este último caso tendrán el carácter de extemporáneas. Y establece en su apartado 2 que las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

En el caso que nos ocupa, el reclamante presentó en plazo la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2006, con un resultado a ingresar de 267,50 euros. Sin embargo, la citada autoliquidación fue presentada incorrectamente y con fecha 5 de junio de 2009, esto es, fuera del plazo de presentación de la declaración, el reclamante instó su revisión, resultando unos importes a ingresar de 156.447,10 euros de cuota, siendo esta la cuantía de la cuota exigida en la liquidación provisional practicada a instancias del contribuyente.

Tal y como hemos relatado en el fundamento de derecho segundo, tras la impugnación de dicha liquidación ante este Tribunal y ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en cumplimiento de lo dispuesto en la sentencia de este último Tribunal de fecha 21 marzo de 2013, 2013, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos emitió una liquidación provisional, por importe de 156.471,10 euros de cuota, más intereses de demora, mediante Acuerdo de fecha 17 de septiembre de 2013.

Asimismo, mediante Acuerdo de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de fecha 20 de septiembre de 2013, se practicó liquidación correspondiente al citado Impuesto y ejercicio, en concepto de recargo del 10%, por importe de 15.644,71 euros, de acuerdo con el artículo 27.2 de la citada Norma Foral 2/2005.

Por lo tanto, podemos afirmar que, atendiendo a lo previsto en el referido artículo 27.2.c), resulta exigible el recargo del 10%, calculados sobre el importe de la cuota mencionada.

A este respecto, hay que recordar que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, dicho recargo no tiene un carácter de sanción administrativa en sentido propio, sino que tiene una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias y supone una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de conseguir que este se produzca dentro del plazo y su justificación se encuentra en el carácter masivo de las relaciones tributarias y en la lógica limitación de medios materiales y humanos de la Administración tributaria. Es decir, que la imposición del recargo que nos ocupa no presupone la existencia de una actuación culpable ni va en contra de la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes, sino que tal recargo viene dado por la presentación extemporánea y espontánea de la declaración-liquidación.

Como consecuencia de todo lo expuesto, no podemos sino concluir que resulta procedente el recargo por declaración extemporánea liquidado, debiendo confirmarse el Acuerdo impugnado también en esta cuestión > > .

**SEGUNDO.- La demanda.**





Interesa, en primer lugar, que se anulen y dejen sin efecto los arts. 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa, la regulación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación contenida en dichos preceptos, con remisión al Fundamento Quinto de la demanda, Para anular en consecuencia la liquidación tributaria impugnada, dictada a partir de la tramitación de dicho procedimiento.

Con carácter subsidiario, para el supuesto de que no se acepte la petición previa, interesa que la Sala eleve al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad de los artículos referidos, con suspensión del proceso hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto.

Finalmente, para el supuesto de no estimarse las pretensiones previas, interesa que se anule y deje sin efecto la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, con remisión a los motivos de nulidad recogidos en los Fundamentos Primero a Cuarto de la demanda.

Retoma antecedentes que se desprenden del contenido del expediente, destaca el previo recurso 1644/2011, en el que se enjuició la primera liquidación girada, para reproducir lo que se trasladó a modo de antecedentes en el citado recurso previo.

1.- Tras ello, en la fundamentación jurídica, en primer lugar defiende la *nulidad de la liquidación por haberse girado prescindiendo del procedimiento establecido* .

Destaca que estando a los pronunciamientos de esta Sala no hay dudas sobre cuál es el único procedimiento que faculta a los órganos de gestión de la Administración Tributaria Foral para comprobar y determinar los rendimientos de las actividades económicas mediante la oportuna liquidación provisional, el de comprobación limitada.

Hace cita de distintas sentencias de la Sala, la de 15 de julio de 2015, recaída en el recurso 194/2014 , y otras varias que lo ratifican, considerando de especial trascendencia las sentencias 644/2014, de 9 de diciembre y 400/2015, de 11 de septiembre , porque en ellas se anularon las liquidaciones giradas al hoy demandante, por hechos idénticos, en relación con los ejercicios de 2008 y 2009-2010.

Precisa la relevancia que tiene esa conclusión, más aún cuando han recaído los previos pronunciamientos respecto al mismo recurrente, señalando que ante el TEAF ya se planteó tal motivo de impugnación, remitiéndose el TEAF a la previa desestimación en la reclamación precedente, destacando que el criterio del TEAF no puede estar por encima del criterio de los tribunales, considerando además que la resolución a la que se refiere para argumentar que no es necesario acudir a un procedimiento de comprobación limitada para determinar el rendimiento neto de la actividad empresarial, fue anulada por la Sala en la sentencia 524/2013, de 8 de octubre , por lo que se dice poca a nula virtualidad cabe conceder al argumento que el TEAF utiliza.

Con ello insiste en lo que se considera doctrina pacífica, según la cual el rendimiento neto en una actividad empresarial solo puede tener lugar en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, así su determinación, o de inspección, dependiendo de las circunstancias, en observancia de tal exigencia que cuando causa indefensión acarrea la anulación de la liquidación.

Defiende, tras ello, la indefensión a la que se ha visto abocado el recurrente, señalando, por un lado, que el incoar un procedimiento simple iniciado mediante autoliquidación, para determinar el rendimiento neto de la actividad económica, la Administración no ha tenido en cuenta hechos, documentos y testimonios probatorios que obran en su poder y que acreditan que los rendimientos de la actividad son muy inferiores a los que se le imputan y, por otro, con el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, la Hacienda Foral ha podido soslayar la caducidad, que de haber incoado el procedimiento de comprobación limitada se habría producido y que, como se razonará, le hubiera conllevado a la prescripción.

Añade que no cabe alegar válidamente por la Administración, como se precisa anticipándose la demanda a cualquier respuesta en dicho sentido, que como quiera que el mandato de la sentencia anulatoria dictada por la Sala era única y exclusivamente otorgar trámite de audiencia, una vez cumplida la exigencia jurisdiccional ningún otro defecto procedimental podía ser planteado.

Destaca que el cumplimiento del trámite de audiencia impuesto por la sentencia no puede significar que la Hacienda quede liberada de observar todas y cada una de las restantes disposiciones reguladoras de los procedimientos tributarios de gestión establecidas en la normativa foral, porque ello llevaría al más absoluto absurdo.

Añade, en segundo lugar, la improcedencia del procedimiento de gestión cursado, que no permite realizar comprobaciones relativas a actividades económicas, lo que ya se alegó en el recurso contencioso administrativo dirigido contra la liquidación inicialmente expedida, que si no fue entonces estimada fue porque la Sala decretó la nulidad en base a un defecto procedimental previo, relativo a la ausencia de trámite de alegaciones, que por ello la Sala no entró en el examen de los demás motivos de oposición, por lo que no



existe obstáculo para plantear de nuevo la tacha de nulidad por ausencia del procedimiento adecuado y exigir el cumplimiento estricto de las normas reguladoras de la materia.

2.- En segundo lugar se defiende la *nulidad de la liquidación por incorrecta determinación de la base imponible, por haberse omitido toda valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente y por falta de motivación* .

Destaca que el Servicio de Gestión se limitó a reproducir la liquidación anulada, habiendo dado trámite de audiencia, pero sin tener en cuenta nada más que la documentación con que inicialmente contaba, haciendo caso omiso a los términos que refirió la sentencia de la Sala, así:

< < La declaración de nulidad que debemos acordar implicará la retroacción de actuaciones para que el demandante, en el ámbito del procedimiento tributario y tras el trámite de audiencia, pueda efectuar las alegaciones que estime pertinentes, ello teniendo siempre presente, entre otras pautas, las que recoge el art. 104 de la Norma Foral General Tributaria en relación a las presunciones en materia tributaria, de forma singular lo que se plasma en su punto 4, sin perjuicio de la prueba que, en su caso, se pueda practicar, ello vinculado a la realidad de la actividad económica del demandante en las actuaciones realizadas, y, en su caso, la repercusión respecto de terceros, vinculando a las pautas de actuación que ha referido el propio demandante, que como veíamos la contestación de la Diputación Foral identifica como "artimaña" en el desempeño de la actividad económica del demandante y otras mercantiles, lo que identifica como "plan urdido con dolo", todo ello vinculado sobremanera, como hemos ido viendo, en relación con los antecedentes que reflejan el expediente y los autos, a la discrepancia de lo que reflejan las facturas emitidas por el demandante, sobre lo que giraron las pruebas testificales practicadas ante la Sala > > .

Se dice que, además, fue así cuando en el trámite de alegaciones otorgado en ejecución de la sentencia, a la vista del contenido recordó el Servicio de Gestión que la Sala había indicado la obligación de tener en cuenta las operaciones realizadas por el interesado en relación con el contenido de la prueba practicada.

Ello enlazando con las pruebas que se interesaron, incluso testificales, por lo que no se podía ignorar por la Hacienda Foral, como hizo, los referentes antecedentes que obraban en el expediente así como en los autos judiciales, destacando que no se puede ignorar la petición de prueba instada ante el Servicio de Gestión, ni desconocer la discrepancia que, como señaló la Sala, reflejaban las facturas en relación con las pruebas testificales en su día practicadas, señalando que de ello tenía pleno conocimiento, haciendo cita del art. 104.4 de la Norma Foral General Tributaria , a la que la previa sentencia de la Sala se remitía.

Por ello insiste en que la Administración Tributaria debió al menos entrar a valorar los datos y pruebas existentes en el proceso jurisdiccional, y si así lo entendía rechazarlo motivadamente.

Añade que el TEAF tampoco entró en tal cuestión, destacando el derecho a impugnar un nuevo acto administrativo girado tras la sentencia, además de remitirse al contenido documental que obraba en el expediente en relación con los documentos y testimonios obtenidos en vía judicial, señalando que pese a haberse solicitado expresamente por el interesado cuando presentó alegaciones, ni siquiera se incorporaron al expediente hasta que con ocasión de la puesta de manifiesto en la vía administrativa, constató su ausencia y solicitó de nuevo que fueran incluidos, con remisión al f. 245 del expediente, por lo que se dice que no es cierto en este caso que el Servicio de Gestión utilizara para girar la liquidación los documentos y pruebas de cuya existencia tenía pleno conocimiento.

Defiende, con ello, que si la Hacienda hubiera acudido al procedimiento de comprobación limitada, o, como se interesó por el recurrente, ante el procedimiento de inspección, el recurso no hubiera sido necesario, porque la liquidación resultante hubiera sido girada teniendo en cuenta todos los datos realmente obrantes en poder de la Administración y no solo los obtenidos mediante requerimientos, anticipando que además se demostraron erróneos e incompletos, porque se dice los clientes no informaron a la Hacienda de la devolución de parte de las facturas, devolución que quedó plenamente acreditada en el ramo de prueba mediante la documental y las testificales giradas.

Con ello se desprende que se ha acreditado que la liquidación era incorrecta, con remisión al exceso en la base imponible correspondiente a los rendimientos de la actividad, hablando de indebido cálculo, que por ello se contraviene lo dispuesto en la previa sentencia de la Sala al no valorarse la documentación y prueba que tras el proceso judicial se practicó y que era conocida por la Administración, aludiendo a la falta de motivación; tras ello se remite al contenido de los autos del recurso 1644/2011, así, docs. 1 y 2, escrito de demanda y conclusiones del recurrente.

3.- El alegato tercero se detiene en la *nulidad de la liquidación por prescripción del derecho de la Administración a girar nueva liquidación* .



Señala que la liquidación que ahora está en cuestión se gira cuando ya había prescrito el derecho de la Administración, lo que se dice se alcanza por dos motivos, en primer lugar por la relevancia de que el procedimiento adecuado era el de comprobación limitada, y éste se encontraría caducado al tiempo de girar la liquidación, con la consecuente falta de efectos interruptivos de la prescripción y, en segundo lugar, motivo que se deduce de la aplicación literal de la Norma Foral General Tributaria.

En relación con este argumento se dice que el órgano de gestión lo desechó porque la Sala había estimado en parte el recurso, lo que se dice no era cierto, porque la Sala no se pronunció sobre la prescripción.

Se detiene en que la prescripción para girar nueva liquidación, tras ser anulada la anterior, no podía ser objeto del anterior recurso, por referirse a un acto administrativo que no se había producido, esto es, la nueva liquidación tras otorgarse trámite de audiencia, por lo que era lógico que la sentencia guardara silencio al respecto, considerando inadmisibles que la Diputación Foral equipare silencio a inexistencia de prescripción.

Insiste en que el TEAF no pudo abstenerse de resolver tal cuestión al detenerse en el alcance de la sentencia previa de la Sala, para enlazar con las pautas de la Norma Foral General Tributaria sobre prescripción, destacando el contenido del art. 67.10 en relación con la no interrupción cuando se acuerda la anulación tras recurso, destacando que lo es sin distinguir entre nulidad o anulabilidad, destacando que sería una disposición que no existe en el ordenamiento tributario del Estado, remitiéndose al fallo de la sentencia 524/2013, a la nulidad acordada, destacando que anuló todos los actos administrativos impugnados, por lo que se darían las circunstancias de la Norma Foral General Tributaria para entender que la interposición del recurso no interrumpe la prescripción. Insistiendo en que se está ante una disposición singular y específica del ordenamiento tributario de Gipuzkoa, que no cuenta con una previsión equivalente en la legislación estatal, y por ello defiende la no aplicación de la doctrina judicial que otorga distintos efectos en el ámbito de la prescripción, a los defectos causantes de nulidad de pleno derecho y a los defectos de mera anulabilidad, por ser una distinción ajena a los términos del art. 67.10 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa de 2005.

Por ello se dice que el último acto que tuvo efectos interruptivos sobre la prescripción fue el escrito al que el propio Servicio hace referencia, presentado por el demandante el 5 de junio de 2009, fecha en la que se reinició el cómputo del período de cuatro años de prescripción, pero como la propuesta de liquidación con trámite de audiencia fue notificada el 7 de enero de 2014, lo fue transcurrido el plazo de prescripción.

Con remisión a pronunciamientos del Tribunal Supremo, se dice que lejos de impedir la aplicación prevalente de la Norma Foral, demostrarían la absoluta normalidad de que la retroacción de actuaciones y la prescripción se simultanean, con remisión a sentencias de 29 de diciembre de 1998, casación 4678/93, FJ 3º, así como de 19 de noviembre de 2012 y 20 de diciembre de 2012, recurso 1215/2011 y 5363/2011, para señalar que el Tribunal Supremo viene reiterando que tras la anulación de un acto administrativo pervive el derecho de la Administración a retrotraer las actuaciones y volver a actuar, siempre dentro del plazo de prescripción, destacándose esa excepción de la prescripción.

Insiste en destacar que al contrario de lo que se pretende por la Hacienda de Gipuzkoa, la retroacción de actuaciones derivada de la estimación total del recurso, no significa automáticamente que exista una estimación parcial, ni tiene carácter excluyente respecto de la prescripción.

En segundo lugar, ratifica la prescripción como consecuencia de que el procedimiento que debió seguirse fue el de comprobación limitada, para el que viene establecido un plazo de caducidad de seis meses, con remisión al art. 133.b) de la Norma Foral General Tributaria, con lo que implica según el art. 100.7 de la misma, esto es, que no produce por sí sola la prescripción, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción.

Por ello recalca que tanto si consideramos iniciado el procedimiento que hubiera debido ser de comprobación limitada mediante el escrito presentado el 5 de junio de 2009, como si se toma en cuenta la fecha en que la Administración comenzó a girar requerimientos a terceros, el 15 de junio de 2009, la liquidación inicialmente anulada, emitida sin trámite previo de audiencia, se notificó el 22 de junio de 2010, así f. 117 del expediente, cuando había transcurrido con creces el plazo de seis meses, por lo que la Hacienda, una vez que se anuló la liquidación previa, dio traslado del trámite de audiencia cuando el procedimiento que pretendía reanudar ya se encontraba caducado, por lo que ninguna de las actuaciones realizadas en el seno del mismo, tuvo efectos interruptivos de la prescripción, y por ello ya se había ganado.

Destaca que la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción, con cita del art. 113.2 de la Ley 30/92, como consecuencia lógica de que las actuaciones a realizar deben finalizar dentro del plazo que regula el procedimiento, porque de no ser así se situaría el obligado tributario en peor situación una vez que la



Administración ha tenido la oportunidad de desarrollar ya un primer procedimiento y ha incurrido en él en algún tipo de error.

Con ello ratifica que la liquidación impugnada fue girada cuando ya había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y ello supone su nulidad.

4.- En cuarto lugar se defiende la *nulidad de la liquidación por prescripción, según la normativa estatal, en relación con el derecho de la Administración a girar nueva liquidación*.

Argumento subsidiario, para el caso de que la Sala considerase que el procedimiento seguido, el iniciado mediante autoliquidación, es correcto, así como que la Norma Foral General Tributaria no es aplicable en sus estrictos términos y considerarse que pese a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, debe acudir a la Ley General Tributaria, sin perjuicio de anticipar la inseguridad jurídica que se genera si ha de acudir a la normativa estatal en lugar de la foral unas veces sí y otras no, aplicando la que implique un resultado menos favorable para el contribuyente, como había hecho la Hacienda Foral en el este caso.

Tras ello se remite al art. 104 de la Ley General Tributaria y al plazo establecido de seis meses de caducidad en relación con el procedimiento iniciado mediante autoliquidación.

Insiste, en este ámbito, en las pautas del art. 113.2 de la Ley 30/92 en relación con la retroacción de actuaciones, enlazando con el art. 26.5 de la Ley General Tributaria, 66 y 70, para concluir que cuando se anula una liquidación y se procede a la retroacción de actuaciones, la Administración debe finalizar dentro del plazo que reste desde que se produjo el vicio que motivó la anulación.

Concluye señalando que cuando se produjo el vicio por el que la Sala anuló el acto impugnado en aplicación de la Ley General Tributaria el procedimiento se encontraba caducado, con la consecuencia de que los actos en él formulados habían perdido su eficacia interruptiva de la prescripción y por ello ganada por el recurrente, que implica que la liquidación que se giró tras la sentencia lo fue cuando ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IRPF ejercicio de 2007.

5.- En último lugar la demanda razona sobre la *nulidad del régimen jurídico otorgado al procedimiento iniciado mediante autoliquidación, regulado en los arts. 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Gipuzkoa*.

Ello es así según la demanda por vulnerar el art. 149.1.18ª de la Constitución en cuanto a la competencia exclusiva del Estado sobre la regulación del procedimiento administrativo común, remitiéndose a pronunciamientos de esta Sala, en concreto, a la sentencia de 13 de junio de 2008, recaída en el recurso 169/2009, sin perjuicio de otros pronunciamientos que ya han reconocido atribuciones a los órganos forales respecto al procedimiento singular acorde con sus particularidades organizativas, con cita de la sentencia de 6 de abril de 2011, recurso 1062/2008, aunque se señala que no se detecta en este caso ninguna diferencia sustancial en la organización de la Hacienda Foral respecto a la Administración Tributaria del Estado que justifique una ordenación tan marcadamente distinta en el procedimiento de gestión.

Destaca la relevancia de la anulación de dichos preceptos porque desencadenaría la nulidad, para detenerse en las pautas del procedimiento de autoliquidación, en concreto, en la relevancia de que en el procedimiento de comprobación limitada tiene regulado plazo de caducidad, que ha sido ampliamente superado el plazo de seis meses al que nos hemos referido. Para destacar lo que considera diferencias entre la regulación foral y la de la Ley General Tributaria.

Con alegatos complementarios, acaba interesando de la Sala que en relación con el criterio sentado en diversas resoluciones previas, que analice y dicte pronunciamiento directo sobre la nulidad de la regulación procedimental impugnada, por la intervención que en dichas resoluciones se hace de la expresión "Normas Forales Tributarias", que se limita a las disposiciones reguladoras de los distintos impuestos concertados, aunque se traslada que, cautelarmente, para el caso único de que se varíe esta interpretación jurisdiccional, que se dice pende ahora de lo que vaya a decidir el Tribunal Supremo al respecto, y se declare que el enjuiciamiento de los preceptos de la Norma Foral General Tributaria corresponde al Tribunal Constitucional, es por lo que se solicita que se suscite cuestión de inconstitucionalidad respecto a la nulidad de tales disposiciones, que es lo que enlaza con la pretensión que, en segundo lugar y con carácter subsidiario, incorpora el suplico de la demanda.

### **TERCERO.- Contestación de la Diputación Foral de Gipuzkoa.**

Interesa la desestimación del recurso y confirmación de la resolución recurrida, respondiendo a los motivos que hemos referido de la demanda.



1.- En primer lugar, sobre la nulidad de la liquidación por haber sido girada prescindiendo del procedimiento establecido, remite a la previa sentencia de la Sala de 8 de abril de 2013, que anuló la liquidación por IRPF ejercicio de 2007, que se dice ya analizó la cuestión, retomando lo que en ella se razonó y concluyó, destacando:

< < Por ello debemos concluir que se tuvieron en cuenta datos que no habían sido aportados por terceros en declaraciones exigidas con carácter general en el cumplimiento de la obligación de suministro de información, en concreto, en los términos del art. 90 de la Norma Foral General Tributaria y, en lo que interesa, a través del identificado como Modelo 347, declaración anual de operaciones con terceras personas, *lo que lleva, por esta vía, a la exigencia de audiencia previa a la práctica de la liquidación provisional*.

También ha de considerarse que incluso desde la perspectiva del art. 126.2.e) nos encontraríamos ante discrepancia entre los datos que constaban en la autoliquidación y los que disponía la Administración, distintos a los que hemos referido del apartado b) del citado punto 2 del art. 126, supuesto en el que también se exige que la propuesta de liquidación se traslade al interesado, para que alegue lo que convenga a su derecho.

Por otro lado, la exigencia de audiencia previa también se desprende de lo que se recoge en el art. 127.2 de la Norma Foral General Tributaria, [¿].

Por otro lado, se está refiriendo a datos aportados por terceros en cumplimiento de una obligación de declaración establecida con carácter general, que no es lo mismo que los aportados tras requerimiento, que enlaza con la regulación que en relación con la comprobación limitada plasma el art. 130.d) de la Norma Foral General Tributaria, cuando se refiere a requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar en cumplimiento de lo establecido en los arts. 90 y 91 de la Norma Foral, o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes; esa exigencia de requerimientos a terceros excluye la posibilidad de dictar de forma directa y sin audiencia previa liquidación provisional.

Los razonamientos que se han trasladado conducen a la estimación del motivo analizado de la demanda, que se ha considerado preferente por su naturaleza formal, y que debe llevar a declarar la nulidad del Acuerdo recurrido y de la liquidación provisional por él confirmada, porque no pudo dictarse sin el necesario y preceptivo trámite de audiencia al obligado tributario, [¿].

*La declaración de nulidad que debemos acordar implicará la retroacción de actuaciones para que el demandante, en el ámbito del procedimiento tributario y tras el trámite de audiencia, pueda efectuar las alegaciones que estime pertinentes, [¿] > > .*

Con ello defiende que la sentencia anuló la liquidación que se practicó y ordena retrotraer las actuaciones para dar cumplimiento al trámite de audiencia, que es lo que se ha hecho por el Servicio de Gestión, en lo que esta Sala viene reiterando, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, en relación con el procedimiento iniciado mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, habiéndose formulado por el interesado alegaciones, recayendo liquidación provisional, no se causa indefensión, por lo que se concluye que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no determina la nulidad de pleno derecho.

Con ello ratifica que el Servicio de Gestión de Impuestos Directos ejecutó la sentencia 524/2013, de 8 de octubre, recaída en el recurso 1644/2011.

2.- En segundo lugar, en relación con la nulidad de la liquidación por incorrecta determinación de la base imponible, por haberse omitido toda valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente y por falta de motivación, precisa que el interesado, en el trámite de alegaciones que se le concedió, se limitó a alegar la prescripción, sin discrepar en nada en otras cuestiones, si bien, alternativamente, solicitó práctica de testifical, añadiendo que la sentencia previa tampoco entró a valorar las pruebas practicadas porque anuló la liquidación por cuestión procedimental, por la falta de audiencia, señalando que el Servicio de Gestión sí practicó la liquidación en base a las facturas obrantes en el Servicio, recogidas en la propuesta de liquidación que se puso de manifiesto (ff. 120 y ss. del expediente), sin que se formulara alegación alguna al respecto.

Respecto a la prueba testifical practicada en el previo recurso 1644/2011, se remite al siguiente razonamiento del FJ 5º:

< < La declaración de nulidad que debemos acordar implicará la retroacción de actuaciones para que el demandante, en el ámbito del procedimiento tributario y tras el trámite de audiencia, pueda efectuar las alegaciones que estime pertinentes, *ello teniendo siempre presente, entre otras pautas, las que recoge el art. 104 de la Norma Foral General Tributaria en relación a las presunciones en materia tributaria, de forma singular lo que se plasma en su punto 4, sin perjuicio de la prueba que, en su caso, se pueda practicar*, ello vinculado a la realidad de la actividad económica del demandante en las actuaciones realizadas, y, en su caso, la repercusión



respecto de terceros, vinculando a las pautas de actuación que ha referido el propio demandante, que [¿] *todo ello vinculado sobremanera, como hemos ido viendo, en relación con los antecedentes que reflejan el expediente y los autos, a la discrepancia de lo que reflejan las facturas emitidas por el demandante, sobre lo que giraron las pruebas testificales practicadas ante la Sala > > .*

Tiene presente el contenido del art. 104.4 de la Norma Foral General Tributaria en relación con la relevancia probatoria de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones y declaraciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios.

Respecto a la prueba practicada en el previo recurso, destaca lo que se considera según la doctrina jurisprudencial como medio de prueba endeble en cuanto a la testifical, testifical que se dice no estaba corroborada por ninguna documental que acreditara fehacientemente, aludiendo a que únicamente se demostraba la intención fraudulenta sobre subvenciones públicas, pero se defiende que no acredita lo que se pretende de haber percibido el recurrente menor importe del facturado, ni que haya entregado parte de sus ingresos a otras personas o entidades, señalando que acreditaba lo contrario, porque uno de los testigos, el Sr. Raúl , afirmó que cobraba según factura y por transferencia bancaria, insistiendo en no dar a la prueba testifical un valor del que carece si no va corroborada por otra prueba fidedigna.

Se detiene, tras ello, en que en el expediente se acredita que el recurrente solicitó del Servicio de Gestión la regularización de las declaraciones de los ejercicios 2006 a 2008 por los importes facturados, cuya cuantía, como él mismo manifestaba, no le resultaba posible precisar con certeza, así f. 118 del expediente.

3.- A continuación da respuesta a los alegatos sobre la prescripción, el tercero y cuarto de la demanda, con los que se defiende la nulidad de la liquidación por prescripción del derecho de la Administración a girar nueva liquidación, en relación con la normativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa y según normativa estatal.

Respecto a la que se reclama en la demanda en relación con el art. 67.10 de la Norma Foral General Tributaria , se dice que se está refiriendo a recurso o reclamaciones en vía administrativa, para con alegatos complementarios señalar que el demandante pretendería la aplicación de la doctrina conocida coloquialmente como "doctrina del tiro único", que sostiene que la anulación de un acto de la Administración Tributaria impide a ésta dictar un nuevo acto en relación con el asunto resuelto, que se dice es una doctrina no pacífica, señalando que, en principio, el Tribunal Supremo, en su día, se pronunció en sentencia de 19 de abril de 2012 , recurso de Casación en Interés de Ley, que se confirmó en sentencias posteriores, porque se señala que existieron discrepancias en relación con los pronunciamientos de Tribunales Superiores y que el Tribunal Supremo ha zanjado la cuestión en sentencia de 9 de abril de 2015, recurso de Casación para Unificación de Doctrina 1886/2013 , trasladando lo que en ella se razonó en su FJ5º, con lo que concluye que habiendo anulado la sentencia 524/2013, de 8 de octubre, la liquidación impugnada en el recurso 1644/2011 por motivos de carácter procedimental, en virtud de dicha doctrina, así como el art. 26.5 de la Norma Foral General Tributaria , no ha prescrito el derecho para practicar nueva liquidación.

La contestación también rechaza la relevancia del argumento en el que se insiste en la demanda en relación con la caducidad del procedimiento de comprobación limitada que se debió seguir, retomando los distintos hitos en relación con las intervenciones del demandante, para concluir que las reclamaciones y recursos promovidos por él, interrumpieron el plazo de prescripción, destacando que fue el 19 de junio de 2008 cuando el recurrente presentó su autoliquidación, el 5 de junio de 2009 solicitó la rectificación de la autoliquidación, el 22 de junio de 2010 se le notificó la liquidación de IRPF de 2007, el 19 de mayo de 2011 recayó la resolución del TEAF, de 8 de octubre de 2013 la sentencia de la Sala del recurso 1644/2011 que ordenó la retroacción tras declarar la nulidad, el 13 de enero de 2014 se notificó la propuesta de liquidación, el 5 de febrero de 2014 se presentan alegaciones, el 27 de febrero de 2014 se notifica la liquidación, el 18 de marzo de 2014 se interpone reclamación ante el TEAF y el 16 de diciembre de 2014 recae la resolución, siendo el 1 de febrero de 2016 cuando se interpuso el presente recurso contencioso administrativo.

4.- Finalmente, la Diputación Foral se opone a la nulidad del régimen jurídico recogido en la Norma Foral General Tributaria respecto al procedimiento iniciado mediante autoliquidación, esto es, arts. 119 a 121 y 125 y 126 .

Incorpora alegatos en relación con las pautas que se derivan del **Concierto Económico**, para hacer consideraciones incluso del contenido doctrinal y en relación con pronunciamiento del Tribunal Supremo, así como de la competencia recogida sobre el mantenimiento, establecimiento y regulación dentro del territorio, el régimen tributario así plasmado en el **Concierto Económico**, que es por lo que se insiste en la posibilidad de regular el régimen tributario por la Norma Foral General Tributaria de manera distinta a como lo hace la Ley General Tributaria, aunque reconoce que tiene un límite, la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, como se dice así se ha venido entendiendo por el Tribunal Supremo en cuanto a reconocer la posibilidad de establecer variaciones respecto a la regulación en la Ley General Tributaria. Añade a mayor abundamiento, que si se hubiera querido que los Territorios Históricos no tuvieran capacidad de



modificar las normas contenidas en la Ley General Tributaria, esto es, si se hubiera querido que los Territorios Históricos hubieran tenido que aplicar la Ley General Tributaria, el **Concierto Económico** hubiera limitado su potestad normativa estableciendo expresamente su aplicación, como se dice lo hace a título de ejemplo al regular el IBI o los impuestos especiales, con remisión a los arts. 26 y 33 , donde se alude a que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

También precisa que no es de recibo articular el concepto de procedimiento administrativo común tributario y reconocer a la Administración General del Estado la competencia básica prevista en el art. 149.1.18ª de la Constitución , dado que partiendo de la regulación previa recogida del Procedimiento Administrativo Común en la Ley 30/92, recogía en su D.A.5ª la exclusión de los procedimientos tributarios, que asimismo realiza la vigente Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, por lo que se concluye que la Ley General Tributaria no es una norma de procedimiento administrativo común del art. 141.1.18ª de la Constitución , sino que se trata de materia específica que regula los procedimientos de aplicación de los tributos y su revisión en vía administrativa, como se dice así se consideró por el Tribunal Supremo en STS de 8 de marzo de 2012, recurso de Casación 2017/2008 , para destacar de su FJ 4º lo que plasmó de que la Ley General Tributaria Estatal no tenía el carácter de norma legal básica, en relación con las pautas procesales recogidas en el art. 86.4 de la Ley de la Jurisdicción .

Con ello concluye que los Territorios Históricos pueden establecer variaciones con respecto a la regulación de la Ley General Tributaria, porque lo permite el **Concierto Económico**, reconociendo que deben respetarse dos límites, la terminología y conceptos, además de destacar que la Ley General Tributaria no es una norma de procedimiento administrativo común de competencia exclusiva del Estado estando al art. 141.1.18ª de la Constitución , sino una norma específica de procedimiento para la aplicación de los tributos y para su revisión en vía administrativa, que es con lo que se viene a ratificar que ambas normas, Norma Foral General Tributaria y Ley General Tributaria, no tienen que ser exactamente iguales, igualdad que se predica exclusivamente en cuanto a terminología y conceptos.

#### **CUARTO.- Contestación de las Juntas Generales de Gipuzkoa.**

Las Juntas Generales de Gipuzkoa han contestado a la demanda y se han opuesto a las pretensiones anulatorias de la Norma Foral General Tributaria.

Ratifica la plena competencia del Territorio Histórico de Gipuzkoa para la regulación de los arts. 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral General Tributaria impugnados, enlazando con los alegatos que ya ha introducido la Diputación Foral en su contestación.

Con alegatos complementarios, trae a colación la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa, remitiéndose a la Resolución de 29 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se publicó el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración del Estado-Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco en relación con la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa ( BOE 9 de julio de 2015 ), destacando que en ella se viene a reconocer, de forma palmaria, que ni la Ley General Tributaria, ni la Ley del Catastro, son de aplicación directa en los Territorios Forales, porque el **Concierto Económico** reconoce la competencia normativa para la regulación de tales materias.

Tras ello incide en lo que considera relevancia de la L.O. 1/2010, de 19 de julio, de modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial y, en concreto, para razonar que estaríamos ante un asunto para el que ya no es competente el orden jurisdiccional contencioso administrativo, al estar residenciado en el Tribunal Constitucional. Reconociendo que esta Sala, en distintos pronunciamientos, ha concluido que la Norma Foral General Tributaria no está en el ámbito de la L.O. 1/2010, esto es, por no ser norma fiscal.

Siguiendo con la interpretación realizada por esta Sección Segunda, al circunscribir las normas fiscales protegidas por el ámbito de aplicación de la L.O. 1/2010 a los tributos concertados, se dice que se obvia la propia regulación de los tributos concertados incluye disposiciones sustantivas y procedimentales, por lo que la pretendida dicotomía entre ambos tipos de normas carecería de sentido, porque las Juntas Generales podrían, en ejercicio de sus competencias, optar por incluir las disposiciones de carácter formal dentro de la regulación sustantiva de los tributos concertados, renunciando con ello a una regulación autónoma del procedimiento tributario, opción que se dice traería como consecuencia, en ese contexto interpretativo, que el órgano jurisdiccional competente para el enjuiciamiento de los preceptos de naturaleza procedimental variaría en función de la técnica legislativa escogida.



Se dice que este es un planteamiento que carece de sentido, señalando que ha habido ocasión recientemente de verificar que la distinción entre normas formales y sustantivas se encuentra desprovisto de entidad jurídica relevante a la hora de dilucidar el órgano jurisdiccional competente para su revisión y, en concreto, se refiere al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad promovido por la Sala en relación con el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, señalando, y en relación con los recursos 200 y 201/2013, que el Auto de planteamiento se refiere a la duda de constitucionalidad suscitada, con remisión a la STS de 23 de octubre de 2014, recurso 230/2012, que declaró la nulidad del art. 26.2 de la Norma Foral 8/98 de IRPF, con regulación idéntica al art. 30.2 sometida a examen constitucional, añadiendo que ambos preceptos inciden sobre un supuesto de carácter procedimental, esto es, la forma en que se determina la estimación objetiva en el IRPF, con lo que concluye que en ese ámbito la propia Sala ha considerado que una norma procedimental incrustada en la regulación material de IRPF, debía ser sometida a la jurisdicción constitucional, por estar incluida en el ámbito material de la L.O. 1/2010.

En este ámbito además añade que no hay una interpretación pacífica sobre la cuestión, trayendo a colación pronunciamientos de la Sección Primera de esta Sala, que se dice mantienen un punto de vista diferente, como la propia Sección Segunda recordaba en la sentencia 644/2014, de 19 de diciembre, recurso 974/2012 [- recurso del mismo recurrente en relación con el ejercicio de 2008-] para trasladar lo que al respecto en ella se razonó.

Con todo ello se defiende la carencia de jurisdicción de la Sala para inaplicar la Norma Foral General Tributaria, porque la decisión sobre su adecuación al bloque de constitucionalidad corresponde al Tribunal Constitucional.

#### **QUINTO.- Marco normativo de aplicación; procedimientos de gestión tributaria.**

Como cabecera de lo que se razonará tendremos presente el contenido de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que al regular las actuaciones y procedimientos de Gestión Tributaria en su artículo 113 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 118 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 refieren los artículos 119 a 121, que enlazan, en lo que interesa, con la revisión de autoliquidaciones, además de declaraciones, del artículo 125 al señalar:

##### < < Artículo 125 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. Asimismo podrá realizar actuaciones de comprobación de valores > > .

Esa regulación se complementa con la práctica de liquidaciones provisionales en los términos recogidos en el artículo 126, al señalar:

##### < < Artículo 126 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 Artículo 120 de esta Norma Foral y para practicar la liquidación a que se refiere el Artículo 122 de esta Norma Foral.

2. Asimismo, la Administración tributaria, sin necesidad de notificar previamente al obligado tributario propuesta de liquidación, podrá practicar 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 90 y 91 de esta Norma Foral.

- c) Cuando se trate de los supuestos a que se refieren los apartados 1 y 2 del Artículo 128 de esta Norma Foral.
- d) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados.
- e) 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 se aprecie discrepancia entre los datos que consten en las autoliquidaciones o declaraciones presentadas y los que obren en poder de la Administración distintos a los que se refiere la letra b) anterior, o cuando la liquidación provisional practicada no se ajuste a las conclusiones del informe emitido en el procedimiento de comprobación restringida, 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.

f) Cuando se trate de una liquidación provisional en concepto de recargo de los previstos en el Artículo 27 de esta Norma Foral y, en su caso, de los correspondientes intereses de demora.

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 104 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 del plazo de prescripción al que se refiere el Artículo 65 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 97 de esta Norma Foral.

Tampoco procederá la práctica de nuevas liquidaciones provisionales respecto a las obligaciones tributarias o elementos de la misma que hubieren sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del Artículo 134 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 130 a 134 de la Norma Foral General Tributaria , del tenor que sigue:

#### < < Artículo 130 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, así como la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas que deban ser objeto de regularización.
  - 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 en cumplimiento de lo establecido en los artículos 90 y 91 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 131 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.

Dicho inicio producirá la paralización de las actuaciones que pudieran desarrollarse en los procedimientos iniciados mediante declaración o mediante autoliquidación, hasta que se produzca la terminación del procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 133 de esta Norma Foral.

#### Artículo 132 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 95 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 133 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 del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento de inspección 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 134 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 > > .

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



Al entrar a resolver las cuestiones que se plantean en el presente recurso, recordando que al estar ante el ejercicio de IRPF de 2007 nos encontramos ante la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, de IRPF de Gipuzkoa, debemos comenzar, por clarificador, anticipando que la conclusión estimatoria de la pretensión anulatoria de la actuación recurrida, lo será sin necesidad de entrar en consideraciones sobre lo que con carácter preferente se plantea y se pide con la demanda, como recogemos en el FJ 2º, dado que en el suplico de la misma se interesa que se anulen y dejen sin efecto los arts. 119 a 121 y 125 y 126 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa, la regulación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación contenida en dichos preceptos, y con carácter subsidiario, para el supuesto de que no se acepte la petición previa, que la Sala eleve al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad de los artículos referidos.

Por ello no es necesario entrar en el enjundioso debate que al respecto se viene dando, de lo que da cumplida respuesta el contenido de esta sentencia estando al planteamiento que incorpora la demanda y a la oposición de las contestaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales, sobre la consideración o no de la Norma Foral General Tributaria como norma foral fiscal, a los efectos de la atribución de la competencia para su conocimiento al Tribunal Constitucional tras la L.O. 1/2010, dejando aquí constancia, y nos remitimos a pronunciamientos ya referidos en esta sentencia, que esta Sección Segunda viene ratificando que la Norma Foral General Tributaria no es norma foral fiscal a tales efectos, sobre lo que nos remitimos, entre los pronunciamientos más recientes, a la sentencia 424/2016, de 6 de octubre, recaída en el recurso 546/2015, en este caso en relación con la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, pero que nos introduce en un debate exactamente igual que el que se traba en relación con la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa.

Ello sin perjuicio de reseñar, nuevamente, que la Sección 1ª mantiene un criterio distinto, dado que para ella la Norma Foral General Tributaria es norma foral fiscal a los efectos de la competencia del Tribunal Constitucional, como se recoge en la sentencia 511/2016, de 22 de noviembre, recurso 541/2015.

Todo ello recordando que en la STC 118/2016, que resolvió los recursos de inconstitucionalidad acumulados contra la Ley Orgánica 1/2010, lo que se reitera en el FJ 2 de la STC 203/2016, se plasma que:

< < la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las Juntas Generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) EAPV, a saber, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado > > .

Nos quedamos con lo que concluye, que son las normas forales que se dirijan a mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado.

Pasando a la cuestión central de lo debatido, partiendo de lo que se razonó y concluyó en la resolución del TEAF a la que nos hemos referido en el FJ 1º, en ella se tienen presente los precedentes en relación con el ejercicio de IRPF de 2006, que es el que ahora está en cuestión, por ello la sentencia de la Sala 183/2013, de 21 de marzo, recaída en el recurso 334/2011, que concluyó en un pronunciamiento estimatorio, para declarar la disconformidad a Derecho de la actuación que fue recurrida, en cuanto se confirmó liquidación provisional por IRPF ejercicio 2006, por acuerdo de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Hacienda Foral de 5 de enero de 2010, liquidación provisional que se anuló, así como el acuerdo del TEAF que lo había confirmado, y dispuso la retroacción de actuaciones para dar cumplimiento al trámite de audiencia.

Como de forma precisa recoge el acuerdo del TEAF, tras ello la nueva actuación de la Hacienda Foral vino a ratificar la previamente anulada, respondiendo el TEAF a las alegaciones presentadas por el interesado, con remisión, en lo sustancial, a que esta Sala debía ser la que debía determinar las pautas de ejecución de su previa sentencia, partiendo de que ante él, como órgano administrativo, no se podía entrar a debatir las pautas de la Norma Foral General Tributaria.

Resolviendo el debate central, la Sala tiene que ratificar que tras la anulación de la liquidación provisional de IRPF de 2007 por la sentencia 524/2013, de 8 de octubre, recurso 1644/11, por ello abriendo trámite preceptivo de alegaciones en los términos que allí se acordó, implicaba que el interesado podía hacer las alegaciones que estimara pertinentes, entre ellas, obviamente, la que introdujo y en la que se insiste ahora también con la demanda en relación con el procedimiento de gestión que debió ser el que tuvo que llevar la Hacienda Foral, el de comprobación limitada, sobre lo que el demandante trasladó, a mayor, que en el supuesto hubiera procedido incluso seguir el procedimiento inspector, superando las competencias propias de la gestión tributaria.



Con los argumentos que vamos a trasladar, asumiendo en lo sustancial lo que traslada el demandante, debemos ratificar que, efectivamente, se tuvo que seguir el procedimiento de comprobación limitada, y que no fue así, lo que tiene como consecuencia la disconformidad a Derecho de la actuación recurrida, además con relevancia en este supuesto, porque el procedimiento de comprobación limitada está sometido a plazo de caducidad, que debió así apreciarse en este caso.

Ratificamos que el seguirse el procedimiento de comprobación limitada no implica, sin más, que estemos ante actuaciones nulas de pleno derecho, dado que si no se causa indefensión estamos exclusivamente ante un vicio de anulabilidad, como así debemos ratificar concurre en nuestro supuesto.

Conclusiones que ha venido ratificando la Sala en multitud de pronunciamientos, en los que se dio respuesta a petición de revisión de oficio, rechazando que cuando procede el procedimiento de comprobación limitada y no se sigue, no es un vicio procedimental causante de la nulidad de pleno derecho si no se genera indefensión, indefensión que se ha de rechazar cuando se dan traslados y se permite la intervención en el procedimiento, como aquí ocurre, cuando se ha dado trámite para alegaciones, aunque en este caso lo haya sido para dar cumplimiento a previa sentencia que había concluido en la preceptiva exigencia de trámite de alegaciones,, incluso desde la perspectiva del procedimiento en su momento seguido por la Hacienda Foral; en relación con el mismo demandante, nos remitimos a la reciente STS de 15 de diciembre de 2016, recaída en el recurso de casación 3410/2015 , en relación con previa sentencia de la Sala sobre los ejercicios de IRPF de 2009 y 2010.

Es importante recalcar que al recurrente no se le podía impedir alegar, tras la retroacción de actuaciones, lo que estimara pertinente, en concreto en relación con lo que ahora se debate respecto a la procedencia del procedimiento de comprobación limitada.

Además, incluso de no haberse articulado tal alegación en el curso del procedimiento administrativo, los mandatos y pautas que se derivan del art. 56.1 de la Ley de la Jurisdicción hubieran permitido, con la demanda, hacer cualquier alegación dirigida a soportar las pretensiones ejercitadas con ella, ámbito en el que incluso asimismo incidió la sentencia ya referida 424/2016, de 6 de octubre, recaída en el recurso 546/2015 , donde ratificamos que incluso en un supuesto en el que no se había alegado la caducidad en vía **económico** administrativa, en relación con el procedimiento de comprobación limitada que debió seguirse, no impedía alegarlo con la demanda en aplicación del art. 56.1 de la Ley de la Jurisdicción , que expresamente recoge que con ella se pueden alegar cuantos motivos procedan, hayan sido o no alegados en vía administrativa.

La procedencia de la comprobación limitada se ha ratificado por la Sala incluso en relación con el mismo recurrente; podemos hacer cita de las sentencias 644/2014, de 19 de diciembre, recaída en el recurso 974/2012 , en relación con el ejercicio de IRPF de 2008, ello sin perjuicio de la peculiaridad del procedimiento que se siguió por la Hacienda Foral en relación con dicho ejercicio, procedimiento de oficio en la fase de gestión, debiendo recuperar aquí lo que razonábamos en su FJ 7º en lo que es de interés, así:

< < Anulabilidad de las resoluciones recurridas por no seguirse el procedimiento preceptivo.

[¿]

Introduciéndonos en los motivos de carácter procedimental la Sala va a considerar relevante, en relación con los antecedentes que vamos exponiendo, lo que defiende la demanda en cuanto a la necesidad de haberse seguido el procedimiento de comprobación limitada, lo que así se debe apreciar en relación con las circunstancias concurrentes, porque se está ante una actividad económica desarrollada por el demandante, siendo relevante el hecho, acreditado, de que la Hacienda Foral requirió a terceros la aportación de documentación justificativa de los ingresos del demandante, nos remitimos a los requerimientos dirigidos a terceros para aportar las facturas correspondientes, tanto a IVA como IRPF, en relación con los ejercicios 2005 y siguientes, requerimientos incorporados al expediente tras la petición de ampliación y, asimismo, en relación con el contenido de la documental aportada en periodo de prueba en testimonio del recurso 334/2011, seguido ante la Sala en relación con el ejercicio de IRPF de 2006 [- aquí también incorporado -].

Esa exigencia de comprobación, o investigación incluso, excluía seguir el trámite del procedimiento de liquidación iniciado de oficio, porque se ha acreditaba que no solo se tuvo en cuenta documentación aportada por terceros en cumplimiento de la obligación de declaración establecida con carácter general por el ordenamiento tributario, nos referimos al denominado Modelo 347, sino que no queda rebatido que se tuvieron en cuenta ingresos imputados al demandante, tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación, e cantidades inferiores a 3.005,5 euros, por lo que la regulación recogida en la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa exigía, al menos, haberse seguido el procedimiento de comprobación limitada.

Ámbito del debate que también hace oportuno tener presente, remitiéndonos al contenido de los requerimientos, a los que nos venimos refiriendo, que en ellos, además de hacer cita a los arts. 101 y 111 de la Norma Foral General Tributaria , se hizo expresa referencia al art. 125. que incide en la revisión





de autoliquidaciones y declaraciones, dentro de las disposiciones comunes a los procedimientos iniciados mediante autoliquidación o declaración, precepto que en su punto 2 señala, en ese ámbito, que para revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas con la documentación que se acompañe con ellas, que la Administración podrá requerir al obligado tributario la relación o justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones o declaraciones presentadas o la aportación de documentos cuya presentación fuera necesaria para la correcta aplicación del tributo y, asimismo, previendo la posibilidad de realizar actuaciones de comprobación de valores; insistir y recordar que en este supuesto no estamos en ese ámbito, lo que viene a ratificar que lo que se hizo por la Hacienda Foral fue una actividad de comprobación o investigación en relación con los rendimientos e ingresos del demandante.

También debemos señalar, sobre las referencias que se han hecho al art. 104.4 de la Norma Foral General Tributaria, en relación con las presunciones en materia de tributaria, al incidir en su ámbito y contenido, que el obligado tributado ya alegó la inexactitud de los ingresos que se le imputaban, aunque se hizo de forma más precisa en vía económica administrativa estando a las alegaciones, al incorporar lo que se había trasladado con la demanda del recurso 334/2011, cuyo objeto era la liquidación provisional de IRPF de 2006, con el mismo desarrollo fáctico, en esencia, resumidamente y sin anticipar las consecuencias que de ello se puedan derivar en otros ámbitos, que el demandante expedía unas facturas por un importe del que, una vez abonado por el cliente, se le devolvía parte, importe de la factura que estaría justificado en la obtención de subvenciones y que, en lo que interesa en relación con el demandante, implicaba, finalmente, no recibir el importe total que reflejaban las facturas por él emitidas, que es en lo que hemos de entender soporta la calificación de ingresos excesivos y descabellados, a la que reiteradamente se ha venido refiriendo.

En cuanto al ejercicio de 2008, además del de 2007, en relación con el IVA, como anticipábamos, se ha pronunciado la Sección Primera de esta Sala en la sentencia 265/2014, de 2 de junio, recurso 1023/2012, en la que, sin perjuicio de las singularidades que la sentencia recoge en el ámbito de lo debatido, finalmente va a concluir en considerar que el procedimiento que procedía, dada la singularidad del supuesto, singularmente en relación con los requerimientos de documentación a terceros practicados por el Servicio de Gestión, era el de comprobación limitada, con remisión a las pautas del art. 130.d) de la Norma Foral General Tributaria.

A las anteriores consideraciones debemos añadir que esta Sala viene concluyendo de forma reiterada que la comprobación de rendimientos de actividades económicas, en el ámbito del procedimiento de gestión, debe reconducirse al de comprobación limitada, y lo hemos ratificado, en primer lugar, porque va a requerir el examen de contabilidad, por estar así expresamente previsto en el art. 130.2.c) de la Norma Foral General Tributaria, además de que, asimismo, lleva a esa conclusión la directa aplicación del art. 131.d) de la Ley General Tributaria; entre otras así lo hemos ratificado en la sentencia 576/2014, de 21 de noviembre, del recurso 1035/2012.

[...]

Ello debe conducir a la declaración de anulabilidad de las resoluciones recurridas, porque ratificamos la conclusión alcanzada por la Sala en pronunciamientos varios recaídos en recursos referidos a procedimientos de revisión de oficio de actos nulos a instancia de transportistas autónomos, trasladando como exponente la ya referida sentencia 576/2014, de 21 de noviembre, recaída en el recurso 1035/2012, en la que al resolver en recurso cuyo objeto era la revisión de actos nulos de pleno derecho, tras la conclusión alcanzada, como aquí, de no haberse seguido el procedimiento de comprobación limitada, alterando la conclusión alcanzada en previos pronunciamientos en los que se había ratificado la declaración de nulidad de pleno derecho, ratificábamos que el vicio era de anulabilidad, al razonar en el FJ 3º como sigue:

<< [¿] >> .

Conclusión alcanzada que, en su caso, permitirá proseguir con las actuaciones que la Hacienda Foral determine como oportunas en relación con las singularidades del supuesto >> .

La sentencia 576/2014, de 21 de noviembre, recaída en el recurso 1035/2012, ha sido ratificada por la STS de 13 de junio de 2016, recurso de casación 2742/2015, con razonamientos posteriormente reiterados en multitud de pronunciamientos.

Esos razonamientos y conclusiones también se tuvieron presentes en la sentencia de la Sala 400/2015, de 11 de septiembre, recaída en el recurso 749/2013, en relación con el ejercicio de IRPF de 2009 y 2010, ratificada por la reciente STS de 15 de diciembre de 2016, recaída en el recurso de casación 3410/2015, a ella nos hemos referido.

Con ello, de conformidad con el marco normativo de aplicación que hemos dejado recogido, y enlazando con las pautas y razonamientos alcanzados en la sentencia 360/2015, de 15 de julio, recaída en el recurso 194/2014, ratificamos la relevancia de no haberse seguido el procedimiento de comprobación limitada, en





este caso concreto porque es un procedimiento, estando a la Norma Foral General Tributaria, a ello nos hemos referido, para el que establece la caducidad como modo de terminación, una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio, aunque no se impida a la administración tributaria iniciar de nuevo el procedimiento dentro de los plazos de prescripción o caducidad del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria.

Destacamos que la caducidad está expresamente prevista para ese único procedimiento de gestión tributaria, el de comprobación limitada, sin perjuicio de que la Ley General Tributaria establezca la caducidad con carácter general en su art. 104, por lo que en este debate se hace oportuno trasladar lo que en la sentencia referida del recurso 194/2014 razonábamos en la parte final de su FJ 5º, en este caso en relación con la Hacienda Foral de Bizkaia:

< < [¿] 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 introducirnos 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 > > .

Todo ello al tener que partir, como defiende la demanda, de que el procedimiento de comprobación limitada se debió incoar tras el escrito presentado por el interesado el 5 de junio de 2009, tras lo que se practicaron requerimientos a terceros el 15 de junio de 2009, cuando nos encontramos ante una liquidación, la inicialmente anulada en la sentencia del recurso 1644/2011, de 8 de octubre de 2013, notificada el 19 de enero siguiente, como refleja el f. 117 del expediente, por lo que había transcurrido el plazo de caducidad.

Todo ello ratificando que la retroacción de las actuaciones que se acordó en la previa sentencia permitían realizar las alegaciones que en su interés pudiera realizar el interesado, entre ellas la que venimos refiriendo sobre la caducidad vinculada al procedimiento de comprobación limitada preceptivo en el caso concreto, no debiendo olvidar que ese antecedente fue el relevante en relación con el procedimiento, único procedimiento que debe considerarse, sin perjuicio de la retroacción ordenada para cumplir el trámite de alegaciones, por lo que se ha de apreciar la caducidad, por ser una de las formas de terminación del al procedimiento de comprobación limitada, que fue el que tuvo que haber seguido la Hacienda Foral, lo que lleva a la estimación de las pretensiones sustantivas ejercitadas con la demanda, sin que, por lo que implica la caducidad, defendida y apreciada, proceda entrar en el estudio de los motivos complementarios que en ella se incorporan, con independencia de la naturaleza, alguno de ellos evidentemente de carácter subsidiario.

Todo ello al margen de que proceda iniciar por la administración tributaria nuevo procedimiento, de estar dentro de los plazos de prescripción o caducidad del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria.

Asimismo, como consecuencia del pronunciamiento acordado, y al no existir liquidación provisional, decae el presupuesto del recargo.

**SÉPTIMO.- Costas .**



Estando a los criterios en cuanto a costas del art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción , por las circunstancias concurrentes, los antecedentes que se han valorado en la respuesta al supuesto de autos, considera la Sala que justifica no hacer expreso pronunciamiento.

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

## FALLO

Que, estimando en lo sustancial el **recurso 63/2016** interpuesto por D. Tatiana contra la resolución nº 32.475, de 16 de diciembre de 2015, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Gipuzkoa, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 interpuestas contra Acuerdos de la Jefa del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 18 de febrero y de 3 de marzo de 2014, por los que se practicaron (i) liquidación provisional de IRPF, ejercicio de 2007 y (ii) liquidación en concepto de recargo del 5% por presentación de declaración extemporánea sin requerimiento, *debemos* :

1º.- Declarar la disconformidad a Derecho de las resoluciones recurridas, que por ello las anulamos, con rechazo del resto de pretensiones ejercitadas con la demanda.

2º.- No hacer expreso pronunciamiento en cuanto a las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de 30 días ( Artículo 89.1 de la LRJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162 de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de la Sala de Gobierno del TSJPV de fecha 3 de junio de 2016, y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0063 16, de un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

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

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