



Roj: **STSJ PV 1749/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:1749**

Id Cendoj: **48020330012017100250**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **08/05/2017**

Nº de Recurso: **704/2016**

Nº de Resolución: **199/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 704/2016
DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO
SENTENCIA NUMERO 199/2017

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

Dña. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a ocho de mayo de dos mil diecisiete.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 704/2016 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 20 de Julio de 2.016, que desestimó la reclamación nº 2014/0675, interpuesta frente al acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de 12 de julio de 2.014 que confirmaban en reposición las Liquidaciones Provisionales practicadas por dicho Servicio en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos de abril, mayo, junio, agosto, setiembre y octubre de 2.012.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : PAPRESA S.A, representado por D. FRANCISCO RAMON ATELA ARANA y dirigido por el letrado D. IMANOL ANSOALDE ASTIAZARAN.

- **DEMANDADA** : DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representado por Dña. BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por la letrada Dña. ANA ROSA IBARBURU ALDAMA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 28 de octubre de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. FRANCISCO RAMON ATELA ARANA actuando en nombre y representación de PAPRESA, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 20 de Julio de



2.016, que desestimó la reclamación nº 2014/0675, interpuesta frente al acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de 12 de julio de 2.014 que confirmaban en reposición las Liquidaciones Provisionales practicadas por dicho Servicio en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos de abril, mayo, junio, agosto, setiembre y octubre de 2.012; quedando registrado dicho recurso con el número 704/2016.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estimaran íntegramente sus pretensiones.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimara el recurso interpuesto.

CUARTO.- Por Decreto de 9 de marzo de 2017 se fijó como cuantía del presente recurso la de 895.463,24 euros.

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

SÉPTIMO.- Por resolución de fecha 28 de abril de 2017 se señaló el pasado día 4 de mayo de 2017 para la votación y fallo del presente recurso".

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

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- En el presente proceso se combate el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 20 de Julio de 2.016, que desestimó la reclamación nº 2014/0675, interpuesta frente al acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de 12 de julio de 2.014 que confirmaban en reposición las Liquidaciones Provisionales practicadas por dicho Servicio en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos de abril, mayo, junio, agosto, setiembre y octubre de 2.012.

La sociedad mercantil recurrente plantea con carácter preliminar en el F.J. Primero del escrito de demanda -f. 64 a 73 de los autos-, motivo de *nulidad de pleno derecho del procedimiento* empleado, al amparo del artículo 224.1.e) de la NFGT, indicando que las liquidaciones recurridas son resultado de un procedimiento iniciado mediante requerimiento de 9 de Noviembre de 2.012 en que el Servicio de Gestión, en base a los artículos 101, 111 y 125 de la referida Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, solicitaba copias de las facturas emitidas exentas a clientes más abajo relacionados (incluido *Castor Plus, S.L*) y justificantes de exención del ejercicio 2.012, y, tras presentarse escrito de alegaciones de 18 de abril, se producía nuevo requerimiento de 27 de Junio de 2.013 ceñido a las ventas realizadas a dicha cliente, al objeto de que aportase;

-Copia de los contratos comerciales firmados con *Castor Plus, S.L* referentes a las facturas (...).

-Copia de los justificantes de cobro de las facturas mencionadas.

-Memoria explicativa de la forma de trabajar con la empresa *Castor Plus, S.L*, señalando con qué persona se negocian los contratos, quién les realiza los pedidos, con quién y cómo se realiza la programación de las entregas, a quién se informa del estado de los pedidos, quién se encarga de las reclamaciones o de cualquier incidencia que se pueda producir durante la operación etc....indicando el número de teléfono, fax, dirección postal, correo electrónico....con los que se realizan estas gestiones y aportando copia de las comunicaciones escritas mantenidas para realizar estas gestiones.

Entiende la actora, frente al criterio del TEA Foral que, tales requerimientos se extralimitan de las potestades que a la oficina gestora le atribuyen tales preceptos, y transcribiendo el artículo 125 NFGT, hace cita pormenorizada de varias Sentencias de esta misma Sala (y Sección), en especial, y con referencias a las de 22 de Diciembre de 2.015 en el R.C-A nº 106/15, la nº 269/2015, de 2 de Junio, o la 283/2015, de 10 de Junio, y 265/2012, de 3 de abril, entre otras coetáneas y posteriores, y concluye que el defecto es enclavable en la referida previsión del artículo 224.1.e).

Se opone a este primer motivo impugnatorio la representación de la Administración Foral, destacando como antecedentes de la actuación gestora que el 11 de marzo de 2.013 la AEAT remitió a la Hacienda Foral solicitudes de modificación de DUAs presentadas por *Castor Plus, S.L*, que afectaban a la recurrente, a quien señalaba como exportadora en vez de a sí misma. Se contestaba a la AEAT que la exportadora era *Castor Plus, S.L* y que parecía ser que las sedes de Barcelona y Madrid constituían establecimiento permanente de la misma, resultando llamativo que *Papresa, S.A* vendiera la mercancía a la misma a precio de 515 €/tonelada, y luego, *Castor Plus*, la vendiera a precio inferior. A la vista de la documentación aportada por *Papresa S.A*, la oficina de gestión entendió que, si bien algunas de las facturas emitidas exentas justificaban la exención del IVA con el DUA acreditativo de la exportación, en las emitidas a *Castor Plus, S.L* y a otra entidad, no ocurría así, por lo que se le notificó una propuesta de liquidación el 29 de enero de 2.013, y tras presentar alegaciones el 18 de abril de 2.013 y ser desestimadas, se le practicaron las liquidaciones recurridas.



Sostiene que el Servicio de Gestión ha revisado las autoliquidaciones presentadas al amparo del artículo 125, pues tras recibir 13 solicitudes de modificación de DUAs, se le hizo a la recurrente un segundo requerimiento tendente a corroborar las propias alegaciones actoras acerca de que *Castor Plus, S.L* era una sociedad no residente y sin establecimiento permanente. En cualquier caso, invoca lo que tiene declarado esta Sala en sentencias como la 618/2014, de 9 de Diciembre en R.C- A nº 1084/2012 , o 400/2015, de 11 de setiembre en R.C-A nº 749/2013 , confirmadas, según se dice, por las SSTs de que se ofrecen referencias algo confusas y a que luego se aludirá, y rechaza, en esa línea, que en el presente caso se haya producido indefensión, una vez que se ha seguido un procedimiento, (el del artículo 125 NFGT), diferente del que la actora considera aplicable, (artículo 130 NF), pero en el que se han observado los trámites esenciales sin producirse tal indefensión.

SEGUNDO.- Sin embargo, el tribunal se va a atener a sus propios y numerosos precedentes en esta materia, que coinciden en lo fundamental con los párrafos y transcripciones que la parte demandante realiza en sus alegatos.

Entre los últimos, citamos la Sentencia de esta Sección de 31 de mayo de 2016 (ROJ: STSJ PV 1635/2016) en el R-C-A nº 204/2015 , que recalca sobre la misma controversia en la aplicación de disposiciones forales que ofrecen meras divergencias inesenciales de redacción con la del artículo 125 de la NF 2/2005, de 8 de marzo, y que dice así en los párrafos atinentes:

"Acometiendo con carácter previo este motivo, a reserva de enunciar y examinar los demás que en el proceso se plantean de ser posteriormente conducente, el punto de partida es que en varios recursos recientes ante esta misma Sala, (al margen de lo supuestos que la propia parte recurrente invoca), se ha hecho ya explícita referencia a estas fundamentaciones de parte, con un texto común, conforme al cual:

"(¿.) El artículo 123 de la NFGT (idem, el artículo 131 de la LGT) faculta a los órganos de gestión no solo para cotejar los datos declarados por el contribuyente con los que obren en su poder sino también para requerirle la justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones y la presentación de los documentos necesarios para la correcta aplicación del tributo.

La recurrente considera que el órgano de gestión ha realizado actuaciones de investigación que no son de su competencia, pero no porque los documentos requeridos no sean necesarios para justificar las deducciones aplicadas en la autoliquidación del IVA o para comprobar la correcta aplicación del correspondiente régimen normativo, sino porque aquel Servicio no se ha limitado a la simple verificación de datos o a la constatación de una aplicación indebida de la normativa tributaria que resultase patente de la propia autoliquidación o de los justificantes aportados, tal como prevé el artículo 124-2 c) de la NFGT.

La demandada opone a esa alegación que el artículo 124-2 NFGT no impide a la Administración practicar liquidaciones provisionales en supuestos distintos a los previstos en ese precepto, sino que los supuestos enunciados son aquellos en que la Administración puede practicar la liquidación sin necesidad de notificar previamente la propuesta al interesado.

No es así. Las facultades de comprobación que puede ejercer la Administración en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación son de simple verificación de los datos declarados por el obligado y/o de corrección de errores o comprobación sencilla de la aplicación de la normativa tributaria y por razón de tales limitaciones no es necesario que la propuesta de liquidación sea notificada al interesado. Lo segundo es consecuencia de lo primero.

Limitadas las funciones de comprobación de datos (artículo 123 NFGT) también están limitadas las funciones de corrección de errores, cotejo de datos o revisión de la correcta aplicación de la normativa tributaria (artículo 124 de la NFGT).

Fuera de esos límites y supuestos la Administración debe acudir, según los casos, a los procedimientos de comprobación limitada (artículos 129-133 de la NFGT) y de inspección (artículo 138 y siguientes de la misma Norma) para revisar las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario."

En la de 2 de Julio de 2.014, -R.C-A nº 316/2.013 , se indicaba en la misma línea;

"En el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante autoliquidación la Administración puede revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas así como la documentación que se acompañe a las mismas con objeto de comprobar si se ha aplicado debidamente la normativa tributaria y si los datos consignados coinciden con los que obren en su poder; y a esos efectos 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 (artículo 123-1 y 2 de la Norma Foral 2/2005).



Efectuada la revisión a que se refiere ese precepto el procedimiento de referencia terminó mediante las liquidaciones provisionales a que se contrae este proceso, supuesto previsto por el artículo 121-3 a) de la misma Norma Foral.

La cuestión controvertida es si el órgano de gestión se ha excedido de las facultades de comprobación que puede ejercer en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, previstas por el artículo 123 de la N.F. 2/2005 y si las liquidaciones practicadas pueden ampararse en alguno de los supuestos previstos por el artículo 124-2 de la misma Norma.

No está en discusión que los datos y documentación recabados por el Servicio de Tributos guardan relación con los declarados por el sujeto pasivo del IVA y, por lo tanto, son necesarios para comprobar la correcta liquidación de ese Impuesto.

Está en discusión que la revisión de las autoliquidaciones del IVA pueda ampararse en el supuesto del artículo 124-2 c) de la N.F. 2/2005: "cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados".

El acuerdo recurrido del TEAF de Bizkaia niega que nos encontremos en el supuesto que se acaba de señalar, no obstante admitir que las discrepancias de la Administración con las autoliquidaciones se han extendido a su fundamento normativo (fundamento cuarto). Pero en la contestación a la demanda la demandada dice que "nos encontramos en el supuesto previsto por el artículo 124.2c) de la Norma Foral General Tributaria que permite a la Administración practicar liquidación rectificando la autoliquidación presentada cuando aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados" (folios 4).

Y, en efecto, el Servicio de Tributos no ha revisado los elementos declarados por el sujeto pasivo, esto es, las adquisiciones a las que corresponde el IVA deducido y que se detallan en las liquidaciones recurridas, sino el tratamiento normativo de las deducciones resultantes del IVA soportado en dichas operaciones. Por lo tanto, las revisiones de las autoliquidaciones del IVA 2007-2009 no podían ampararse en otro apartado del artículo 124-2 de la N.F. 2/ 2005 que el precitado. Y en ese caso hay que dilucidar si a la vista de la declaración del sujeto pasivo era patente el error apreciado en la aplicación del régimen de deducciones previsto por la normativa del IVA o si tal constatación requería un examen o comprobación de los mencionados elementos o hechos y/o de su régimen normativo que excede del que la Administración podía hacer en el procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación."

Es premisa necesaria en base a lo anterior que el procedimiento de revisión de autoliquidaciones emprendido en este caso de forma múltiple, y el de *comprobación limitada* del artículo 129 de la N.F. General Tributaria de Bizkaia, presentan insalvables diferencias que no pueden quedar diluidas ni sometidas a asimilación, a salvo de puro matiz, ni tampoco puede resultar intercambiable su aplicación en función de las conveniencias u otras razones prácticas que incumban a la Administración tributaria actuante.

En el primer caso se está ante un procedimiento revisor de autoliquidaciones de tono primario, sumario y limitado, tanto por los medios de comprobación aplicables como, (...), por el alcance e intensidad revisora que toma, que no son plenos, completos ni definitivos.

En cambio, el procedimiento de comprobación limitada que la Norma Foral General de Bizkaia introduce en el artículo 129, heredero del creado en su momento por el artículo 123.2 de la LGT de 1.963, (Ley 25/1.995, de 20 de julio y su concordante foral en la NFGT de 1.986) ofrece una comprobación cuasi plena que le aproxima a los procedimientos inspectores.

Las diferencias de medios de comprobación a través de los cuales el órgano de gestión obtiene los datos que dan soporte a la procedencia de rectificar la autoliquidación, son patentes entre ambos procedimientos, y no cabe, mediante una lectura laxa, suponer que el artículo 123 abarca igualmente el empleo de los que el artículo 129.2 refiere a la comprobación limitada, o que basta con que la oficina gestora haya requerido del sujeto pasivo cualquiera de los libros registros de llevanza obligatoria, incluida la contabilidad de las sociedades, e incluso de ejercicios distintos a aquellos cuya autoliquidaciones revisa, (como es el caso) para que tenga lugar la equiparación de dichos cauces y le cumpla ya a la oficina gestora dictar liquidación provisional que comprenda, tras sucintos trámites, una revisión general del ejercicio autoliquidado partiendo incluso de otros anteriores ya prescritos, pues, muy al contrario, el empleo de esos instrumentos plenos de verificación y comprobación, -en principio sustraídos a los servicios de gestión-, solo cuenta con legitimidad y garantía normativa en las vías de comprobación abreviada o inspectora, y la aplicación indebida y errónea del artículo 123 comienza por requerir en sede del mismo unos elementos de acreditación y comprobación que son extraños a la naturaleza de dicho mecanismo revisor elemental.



Por ello, es de interpretación estricta lo que dice el artículo 123.1, respecto a que 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, añadiendo el apartado 2 que "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 ."*

Se trata, por tanto y exclusivamente de aclarar y justificar datos que constan *consignados en la autoliquidación misma* y de completar la documentación que debería acompañar a la misma, con prácticamente total coincidencia de regulación respecto de las facultades surgidas en su momento en determinadas figuras impositivas, -así, ley 44/1.978, de 8 de setiembre, del IRPF-, que originaron las liquidaciones "paralelas" o de simple cotejo.

(...) Nada impide que un error de derecho evidente de lugar a una liquidación rectificatoria inmediata y de plano, pero cuesta deducir el argumento subsiguiente de que esa posibilidad faculte al órgano de gestión para acometer la comprobación integral y plena de uno o varios ejercicios tan solo porque, de no tener nada que comprobar, podría enmendar infracciones normativas patentes apreciables en la autoliquidación.

(...) Por tanto, cabe concluir ahora, facultades equivalentes contenidas en los artículos 123 y 124.2 NFGT 2/2.005 son las que cabe ejercitar en el procedimiento seguido por la Administración foral, y en modo alguno las del artículo 129 NFGT, (como decíamos ya esbozadas por la reforma de la LGT de 1.995 en su artículo 123.2), con lo que el motivo impugnatorio desarrollado cuenta en principio con marchamo de prosperidad."

(...) La conclusión anulatoria a efectos procesales, planteable en términos del artículo 225.1 e) de la Norma Foral 2/2.005, de 10 de Marzo, y no del artículo 62.1.e) LRJ-PAC , por la especialidad regulatoria en esta materia, (D.A Quinta.1 de esta última), se asienta, en que no se está ante una simple infracción de normas adjetivas o de procedimiento que puedan, en su caso, originar indefensión material relevante, sino frente a una genuina mutación sustancial del trámite a seguir que prescinde por ello de todo el régimen jurídico de una especial institución procesal, -como lo es la comprobación limitada-, lo que produce, además de la supresión de mayor garantía de la posición que el sujeto pasivo ocupa en aspectos como a propia estructura presencial y documentada del examen y de las actuaciones, -no equiparable a la mera posibilidad de alegar frente a una propuesta de liquidación, si es que se brinda-, o la información previa o el dictado final de resolución, -artículos 130 a 132-, la elusión de del régimen más reducido de reiteración posterior de actuaciones comprobadoras, - artículo 133.1-, y la sujeción a un estricto plazo de caducidad de seis meses. -Artículo 132.1 b)-, susceptible de dar lugar a la prescripción, por no interrumpirla los procedimientos caducados".

TERCERO.- Incidiendo nuevamente sobre estas particularidades insalvables, y aun cuando puedan encontrarse Sentencias precedentes de la propia Sección de esta Sala que no hayan dado lugar a la misma solución invalidatoria, la práctica administrativa de empleo de procedimientos de revisión concebidos para otras finalidades distintas, en *huida* sistemática de aquellos más completos y garantistas que corresponden a la verdadera comprobación plena que se no se compadece con criterios de conservación y convalidación de actuaciones viciadas como la que la Administración demandada propugna en su escrito de contestación en razón última de que no se justificaría la formal indefensión del sujeto pasivo, pues ese elemento no es el único que cualifica la invalidez de los actos procedimentales ni siquiera en el diseño atenuado del artículo 63 de la LRJ-PAC . Así, circunstancias como las concurrentes en este supuesto de que el procedimiento nominalmente acogido al artículo 125 de la NFGT, (revisión de autoliquidaciones), con duración próxima al año y medio haga tabla rasa del plazo de caducidad de seis meses del artículo 133, tal y como la parte recurrente justifica, -f. 69/70 de los autos-, de los que tales procedimientos, de suyo sumarios, -y solo por serlo-, están dispensados, genera un resultado gestor que no integra los elementos imprescindibles para su debida estructuración, (carga de la prueba, motivación, etc...), determinando actuaciones ejecutivas por vía de hechos consumados que colocan en patente posición de inferioridad a los obligados y difuminan la que el ordenamiento tributario parecería otorgarles sobre el papel.

Por ello, no puede invocarse con éxito la necesaria flexibilidad que en apreciaciones casuísticas de otras Sentencias se haya podido producir ocasionalmente. No debe tener la misma consecuencia que en un procedimiento de revisión de autoliquidaciones se origine un exceso puntual en la verificación de un determinado aspecto de controversia, que permita reconocer no obstante dicho tipo de procedimiento en otros aspectos o en su conjunto, con que el procedimiento de revisión y cotejo nominalmente emprendido mimetice realmente al máximo los procedimientos especialmente regulados de comprobación limitada e inspectora, al punto de no diferenciarse de ellos en medios y resultados, y sí tan solo en reglas y garantías.



Así se produce también en este caso, en que lejos de verificarse los datos declarados en las autoliquidaciones sobre la base de los elementos documentales inmediatos y precisos que el artículo 125 NFGT autoriza, la oficina de gestión ha emprendido una autentica investigación tributaria de aspectos remotos acerca de las relaciones del sujeto pasivo con otras entidades y clientes, indagando acerca de la exención en el IVA en función de la existencia o no de residencia y de establecimiento permanente por parte de esos terceros, y recabando para ello un sinnúmero de documentos mercantiles internos y datos organizativos de las sociedades implicadas, cuya exigencia en el procedimiento emprendido no puede quedar justificada en vía de hechos consumados por la circunstancia de que sea la propia investigada la que aduzca o alegue en un determinado sentido. Lo que habilita para comprobar con un mayor alcance e intensidad no es el contenido de las defensas que el sujeto pasivo puede oponer, sino el marco estricto del procedimiento seguido, cuyo cierre provisional en nada impedirá que esa investigación se reemprenda o prolongue por el cauce procedimental idóneo, sea el de la comprobación limitada o el de las actuaciones inspectoras, siendo preciso, cuando menos, el primero de ellos para que, conforme al artículo 130.1 NFGT, quede la Administración facultada para comprobar *"los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria"*, como en este caso ha sucedido.

Solo cabe añadir que el criterio que se invoca como distinto por parte de la DFG demandada, -y que, en esos casos, corresponde a otra Sección de esta Sala, siendo así que la vinculación de los órganos jurisdiccionales, según conocida doctrina jurisprudencial y constitucional, no se articula en torno a Salas o Tribunales completos, sino a cada Sección o unidad resolutoria independiente, sin perjuicio de los mecanismos de corrección o unificación que en las leyes orgánicas y procesales se disponen-, ha dado lugar a la STS de 20 de Octubre de 2016 (ROJ: STS 4676/2016) Sentencia nº 2264/2016, en recurso nº 2588/2015, que por su interés presente vamos a reproducir en el aspecto de controversia, y que es del siguiente tenor;

"La sentencia de instancia reconoce haber examinado la cuestión planteada de la exigibilidad del procedimiento de comprobación limitada en relación con las actividades económicas, desde la doble perspectiva apuntada por el recurrente, concluyendo que, en efecto, es exigible puesto que lo requiere el artículo 130.2 NFGT para el examen de la contabilidad, y porque el artículo 131-d) LGT excluye las actividades económicas del procedimiento de verificación de datos, homólogo al aplicable en el caso.

Y considera la Sala de instancia que resultaba de aplicación el procedimiento de comprobación limitada, fundada en que es directamente aplicable el art. 131-d) LGT, y ello por dos razones, *"una porque requiere el examen de la contabilidad y ello no es posible en el seno del procedimiento seguido puesto que el artículo 130.2 NFGT lo refiere al procedimiento de comprobación limitada, y la segunda, porque considera directamente aplicable el art. 131-d) LGT que remite la determinación de los rendimientos de actividades económicas al procedimiento de comprobación limitada [...]"* (sic).

Ocurre, sin embargo, que dicha conclusión no determina, a juicio de la Sala de instancia, la estimación del recurso contencioso-administrativo, exponiendo a continuación la verdadera razón de decidir, que no es combatida en el motivo: la Sala de instancia se aparta del criterio seguido en anteriores sentencias 440/2004, de 18 de septiembre, 452/2014, de 26 de septiembre y 562/2014, de 12 de noviembre, por el que se calificaba de nulidad de pleno derecho la omisión del procedimiento de comprobación limitada, ya que, en tales sentencias, no era objeto de debate el grado de invalidez que cabría asociar a dicho vicio de procedimiento, y la calificación adoptada de nulidad radical no se ajusta a la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia invalidante de los vicios formales.

El Tribunal *"a quo"* se refiere a diversas sentencias de este Tribunal, de 9 de junio de 2001 (rec. 5481/2008), 9 de junio de 2011 (rec. 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (rec. 1966/2011), 28 de junio de 2012 (rec. 6556/2009), 11 de octubre de 2012 (rec. 2492/2010) y de 13 de mayo de 2010 (rec. 613/2010), y de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (rec. 3457/2012) y de 25 de septiembre de 2013 (rec. 284/2011), y proyecta su doctrina al supuesto de autos.

Dice la sentencia: *"según la demanda, el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, respecto de la cual el interesado formuló alegaciones, recayendo liquidación provisional que tuvo en cuenta los gastos acreditados"*, por ello concluye no se ha causado indefensión alguna al interesado, por lo que no cabe mantener que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuestionada.

Así, las consideraciones generales sobre el procedimiento regulado en la NFGT y su comparación con la LGT tributaria resultan irrelevantes, porque cualesquiera que sean las diferencias, *en el caso de autos*, según el Tribunal de instancia, el procedimiento seguido no había causado indefensión alguna, y excluye, en todo caso, que sea causa de nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada. Nos hallamos, dice la sentencia, *"ante*



un supuesto en el que se sigue un procedimiento distinto al previsto en la normativa aplicable, pero en el que se han cumplido los trámites esenciales que evitan que se cause indefensión".

Por tanto, puede sostenerse que es irrelevante a estos efectos que el procedimiento seguido reviste menos garantías que el omitido, por razón de que en él se puedan girar sucesivas liquidaciones provisionales, en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar, o que no opera el plazo de caducidad, ni hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que no se han girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución.

La conclusión a la que llega la Sala de instancia es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante [en este caso] de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y no se causó indefensión alguna al interesado.

Dicho en otros términos, la Sala de instancia reconoce que se siguió un procedimiento distinto al precedente, que potencialmente puede causar indefensión, *pero que en el presente caso no se produjo tal indefensión por las particularidades concretas que concurrieron en su desarrollo.*"

Con los subrayados y cursivas empleados en esa transcripción ha querido poner de relieve el Tribunal que ahora resuelve que el acogimiento que el Tribunal Supremo realiza de esa convalidación de trámites obedece de manera puntual a la circunstancia de que el requerimiento cursado por la oficina de gestión diese origen a una justificación documental de gastos que fue tenida en cuenta por la liquidación provisional subsiguiente y no se derivó tampoco ningún otro perjuicio procedimental para la parte recurrente, (caducidad etc...), de modo tal que el principio general de conservación de los actos subviene válidamente a la solución adoptada.

CUARTO.- Procede en definitiva la estimación del recurso en este primer y determinante motivo procedimental, que excluye al examen de las demás cuestiones de fondo que se han desarrollado en el litigio.

Resulta preceptiva la imposición de costas a la Administración demandada. - Artículo 139.1 LJCA -.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don Francisco Ramón Atela Arana en representación de "PAPRESA S.A", contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 20 de Julio de 2.016, desestimatorio de la reclamación nº 2.014/0675, interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional dictados y luego confirmados en reposición por el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos de abril, mayo, junio, agosto, setiembre y octubre de 2.012, y declaramos disconformes a derecho y anulamos dichos acuerdos y liquidaciones por razones de forma y procedimiento determinantes de nulidad de pleno derecho, sin examinar las demás cuestiones litigiosas de fondo, y con preceptiva imposición de 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 **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), 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 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0704 16, 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.



PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 8 de mayo de 2017.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ