

Roj: STS 2495/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2495
Id Cendoj: 28079130022016100239
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 1478/2015
Nº de Resolución: 1297/2016
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 2 de junio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 1478/2015 interpuesto por D. Apolonio y D. Diego , representados por procurador D. Ramiro Reynolds Martínez, bajo la dirección letrada de D. Marco A. Rodrigo Ruíz, contra la sentencia de 4 de marzo de 2015, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 220/2013 . Ha sido parte recurrida La Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora D.ª Rocío Martínez Echagüe, bajo la dirección letrada de D. Ignacio Chacón Pacheco.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 220/2013, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 4 de marzo de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. Apolonio y D. Diego contra la desestimación presunta de la reclamación **económico**-administrativa interpuesta el 28 de marzo de 2012 contra los acuerdos de 17 de enero de 2006 de la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Guipuzcoa, que desestimó los recursos de reposición articuladas en su día contra las liquidaciones Núms. NUM000 y NUM001 , referidas a los ejercicios 1999 y 2000.- Con expresa imposición a la parte recurrente de las costas procesales causadas».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Alfonso José Bartau Rojas, en nombre y representación de D. Apolonio y D. Diego , el día 16 de marzo de 2015.

SEGUNDO.- El procurador D. Alfonso José Bartau Rojas, en nombre y representación de D. Apolonio y D. Diego , presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 1 de abril de 2015, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 13 de abril de 2015, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El procurador D. Ramiro Reynolds Martínez, en nombre y representación de D. Apolonio y D. Diego , presentó con fecha 2 de junio de 2015, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 149.1.18 de la Constitución Española , de los artículos 1.1 ., 3.n) y 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , y el artículo 4.a) de la Ley de **Concierto Económico** de 1981 , en su redacción vigente cuando en 1998 modificó el citado artículo 144.2 de la NFGT, y de la jurisprudencia recaída sobre tales disposiciones.

2º) El segundo motivo, al amparo del artículo 88.1.a), por incurrir la sentencia recurrida en abuso o exceso de jurisdicción.

3º) El tercer motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por incurrir la sentencia impugnada en incongruencia omisiva, así como en error y arbitrariedad, y por tanto, en defecto de motivación.

4º) El cuarto motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por error y falta de motivación, así como por quebrando de las reglas básicas sobre la prueba, que conllevan indefensión para los recurrentes.

5º) El quinto motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas reguladoras en nuestro ordenamiento de la desviación de poder, y en concreto, de los artículos 63.1 de la LRJ-PAC 30/1992 y 70.2 de la LJCA , así como de la abundante jurisprudencia recaída sobre dicha figura jurídica.

6º) El sexto motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por falta de motivación de la sentencia, al resultar errónea y arbitraria la que sirve de sustento a tal decisión y a las consecuencias tributarias deducidas; por grave y manifiesta infracción de los principios y reglas básicas sobre la prueba que conducen a dar por acreditados hechos absolutamente contrarios e incompatibles con los que obran en el expediente y en el ramo de prueba; y por incongruencia omisiva causante de indefensión, al no darse respuesta al motivo de oposición alegado por los actores consistente en que su difunta madre careció de la condición de contribuyente y deudora solidaria de obligación alguna por IRPF de los ejercicios 1999 y 2000, al no haber obtenido rentas ni ganancias sujetas al impuesto en dichos periodos.

7º) El séptimo motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas de la antigua LGT 230/1963, en particular artículos 31 , 34 , 89.3 y concordantes, que delimitan el concepto y la configuración de los sujetos pasivos y de la figura del contribuyente, de los deudores solidarios y de los sucesores; por infracción de los preceptos de la propia LGT (en particular artículo 43 y concordantes) y de la LRJ-PAC 30/1992 (artículo 32 y concordantes) que delimitan las reglas para la actuación por medio de representantes; por infracción de la legislación del IRPF que regula el régimen de declaración conjunta y la presentación de autoliquidaciones (artículos 68 a 70 y 80 de la Ley 1/1998 y disposiciones concordantes); y, por infracción de la jurisprudencia recaída sobre dichas materias.

8º) El octavo motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por falta de motivación de la sentencia, e incurrir en incongruencia omisiva.

9º) El noveno motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción directa de los artículos 23 y 28.2 de la LGT 230/1963, sobre interpretación y sobre calificación del hecho imponible, y por infracción de las normas reguladoras de las ganancias patrimoniales y de las rentas de capital mobiliario en el IRPF (en particular, artículos 23 , 31 a 35 , 38 y 39, y preceptos concordantes de la Ley 40/1998), así como por infracción de la jurisprudencia recaída al respecto; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que: case y anule la sentencia recurrida y, con estimación del recurso contencioso-administrativo, anule y deje sin efecto las liquidaciones tributarias exigidas a los actores en calidad de sucesores de su difunta madre D.^a Eufrasia , declarando rebasado el plazo máximo del procedimiento de inspección cursado y prescritas las obligaciones tributarias liquidadas, declarando también la nulidad de las actuaciones administrativas por desviación de poder, declarando nulas y sin efecto las autoliquidaciones tributarias de los periodos 1999 y 2000 atribuidas a D. Severino y a D.^a Eufrasia , declarando que D.^a Eufrasia carece de la condición de codeudora solidaria de las liquidaciones practicadas, y declarando no ajustada a Derecho la deuda tributaria determinada en dichas liquidaciones».

CUARTO.- La Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora D.^a Rocío Martínez La Administración General del Estado, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

QUINTO.- Por providencia de fecha 13 de julio de 2015, la Sala Tercera -Sección Primera-dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de posibles causas de inadmisión del recurso.

Y por auto de fecha 22 de octubre de 2015, la Sala acordó declarar la inadmisión del recurso respecto de los motivos segundo, cuarto, quinto, sexto, séptimo y noveno y la admisión del recurso, respecto de los motivos primero, tercero y octavo, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, la Procuradora D.^a Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa,

parte recurrida, presentó con fecha 17 de diciembre de 2015, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es:

- por auto de fecha 22 de octubre de 2015 se declaró la admisión de los motivos primero, tercero y octavo.

- En el primer motivo de casación, los recurrentes pretenden que la Sala anule el artículo 144.2 de la Norma Foral 1/1985 por ser contrario a la Constitución (artículo 149), al **Concierto Económico** (artículo 4) y a la Ley 1/1998 . El artículo 149.1.18ª -que es el alegado de contrario como vulnerado- distingue entre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas que, en todo caso, deben garantizar a los administrados un tratamiento común entre ellas, y el procedimiento administrativo común en el que deben tenerse en consideración las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas. La Constitución contempla el procedimiento administrativo común como una competencia exclusiva del Estado, pero sin agotar las competencias de las Administraciones de las Comunidades Autónomas que pueden establecer procedimientos específicos por razón de la materia, aun cuando deban respetarse las garantías básicas. Es decir, lo reservado al Estado no es todo el procedimiento, sino sólo aquel que deba ser común y haya sido establecido como tal. La condición de normativa reguladora del procedimiento administrativo común (competencia del Estado) está delimitada, en lo que se refiere al ámbito foral, por lo que al respecto preceptúa el **Concierto Económico**, que exige que las normas forales respeten la sistemática, terminología y conceptos de la LGT. Pues bien, el artículo 144,2 de la Norma Foral 1/1985, cuestionado por la parte recurrente, no se extralimita competencialmente al respetar escrupulosamente los límites señalados por el **Concierto Económico**, toda vez que se respeta la terminología, los conceptos y la sistemática prevista en la LGT, adecuándose al marco legal y competencial aplicable. Por todo ello, procede la desestimación de este motivo de casación.

- En el tercer motivo de casación, las alegaciones hechas por los recurrentes vienen a ser una mera y estricta reproducción de las ya manifestadas en el pleito de instancia, alegaciones que ya fueron tenidas en cuenta por la sentencia de instancia y que fueron desestimadas, porque llegó a la conclusión -correctamente motivada- de que se habían cumplido los plazos. En conclusión, este motivo de casación carece del más mínimo fundamento, por lo que debe ser desestimado.

- En el octavo motivo de casación, los recurrentes censuran a la sentencia que la operación mercantil de la que trae causa esta *litis* fue incorrectamente calificada por la Inspección. Según los recurrentes nos encontraríamos ante un supuesto de ganancia patrimonial a cuyo importe debería aplicarse los coeficientes de abatimiento, frente al criterio de Hacienda Foral sobre la calificación jurídico-tributaria dada a las reducciones de capital de ONDARRETA, S.A., según la cual y a tenor de lo preceptuado por el artículo 41.3.a) de la Norma Foral 8/1998 se trata de una ganancia patrimonial derivada de una reducción de capital con devolución de aportaciones, lo que implica que la renta a integrar en la base imponible general se calcule sin aplicación de los denominados coeficientes de abatimiento. Ningún argumento aportan los recurrentes para rebatir el criterio sustentado por mi mandante y estimado por la sentencia recurrida según los argumentos expuestos en el Fundamento de Derecho Séptimo. En este sentido, se podrá acusar a la sentencia de una pretendida incorrecta calificación jurídico-tributaria de la operación mercantil citada, pero en absoluto, se la puede acusar de falta de motivación e incongruencia omisiva, toda vez que los recurrentes confunden el hecho de que nos les guste el criterio sustentado por la sentencia, con el hecho de que ésta está incorrectamente motivada. En definitiva, teniendo en cuenta que las reducciones de capital a que se refiere esta *litis* tuvieron como objetivo la devolución de aportaciones, entendemos de aplicación el artículo 41.3.a) de la Norma Foral 8/1998 del IRPF que es el texto normativo aplicado por la Inspección y, sobre el que ha mostrado su disconformidad la parte recurrente; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la cual, desestimando el recurso de casación formulado de contrario, confirme íntegramente la sentencia de 4 de marzo de 2015 dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , en los autos nº 220/2013, todo ello con los demás pronunciamientos que en Derecho hubiera lugar y con expresa imposición de costas a las parte recurrente».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 31 de mayo de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Con fecha 1 de junio de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la desestimación presunta de la reclamación **económico** administrativa interpuesta en 28 de marzo de 2012, contra los acuerdos de 17 de enero de 2006 de la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Guipúzcoa, que a su vez desestimó los recursos de reposición articulados contra las liquidaciones num. NUM000 y NUM001 , referida a los ejercicios 1999 y 2000.

SEGUNDO.- *Auto de la Sección Primera de este Tribunal sobre admisión de los motivos de casación.*

La Sección Primera de este Tribunal Supremo dictó auto en fecha 22 de octubre de 2015 , por el que se admitió el recurso de casación sólo en relación con los motivos primero, tercero y octavo.

TERCERO.- *Sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar en la sentencia impugnada.*

Recoge la sentencia de instancia, y no se cuestiona, que las actuaciones inspectoras se iniciaron en 24 de mayo de 2004 , notificada el día 31 de mayo de 2004, y las liquidaciones son de fecha 1 de julio de 2005, notificadas el 6 de julio de 2005.

La cuestión que la parte demandante propuso en la instancia se centraba en la prescripción del derecho a liquidar por la Administración, al haberse superado el plazo de prescripción de cuatro años, sin que a las actuaciones de comprobación e inspección se le pueda otorgar efectos interruptivos, bajo la tesis de que el art. 144.2 de la NFGT 1/85, en la redacción dada por la NF 6/98, de 11 de noviembre, <<A los efectos de lo previsto en el presente apartado, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación concluyen en la fecha en que se notifique el acta que se formalice a consecuencia de dichas actuaciones>>, es nulo. Impugnando indirectamente el mismo.

Da cuenta la sentencia de instancia de los argumentos hechos valer por la parte demandante. Al efecto alegó lo recogido en la sentencia del Tribunal de Justicia del País Vasco, de fecha 21 de septiembre de 2009 , que considera que dicho artículo era nulo, al considerar que las actuaciones inspectoras alcanzan hasta la notificación de la liquidación y no sólo hasta que se notifique el acta, contraviniendo el citado precepto el concepto de "actuaciones inspectoras", quebrando el principio de armonización entre los diversos sistemas tributarios a coexistir, alterando indirectamente el concepto de "caducidad".

Hace referencia la Sala de instancia a su sentencia de 23 de diciembre de 2003, que considera que la NF 6/98 era de aplicación preferente a la Ley 1/98, argumentando que el señalamiento del plazo a las actuaciones inspectoras cae dentro del espacio natural de la cláusula de armonización, reconociendo la autonomía de los Territorios Históricos para afrontar el problema de la extensión y frontera entre funciones inspectoras y liquidadoras, cumpliendo la NFGT el mandato armonizador. Recordando el sentido de la posición mantenida en su sentencia de 6 de abril de 2011 , confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2013 , y los argumentos recogidos en su sentencia de 13 junio de 2008 , confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 . Transcribiendo parcialmente los términos en los que se pronunció en la sentencia de 17 de diciembre de 2014 y lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2014 .

La Sala de instancia señala que a 31 de mayo de 2004, estaba en vigor la Ley estatal 1/1998, cuyo art. 29. 1 y 4 preveía que <<1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias...

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones>>, y el Real Decreto 136/2000, Disposición Final 1^a modificó el art. 31 del Real Decreto 939/1986 , en los siguientes términos, <<3. "Artículo 31. Plazo general de duración de las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento.

A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento">> . Deja constancia de que a la citada fecha no estaba aún en vigor la Ley 58/2003 . Siendo pacífico que la Ley 1/98 no introduce la institución de la caducidad, limitándose a establecer un plazo para las actuaciones inspectoras, pero al que no anuda las consecuencias propias de la caducidad, archivo de procedimiento.

Considera la Sala que la NF 6/1998 de modificación de la NFGT, no desconocía el alcance del concepto "actuaciones inspectoras", incluyendo sólo en el plazo de doce meses "las actuaciones de comprobación e investigación". La OF 333/98 no incluyó el art. 29 de la Ley 1/1998 , entre los preceptos directamente aplicables. La legislación vigente a la fecha considerada era:

1. Normativa Foral, aerº 144 NFGT, redacción NF 6/98.
2. LGT/63.
3. Normativa estatal -Ley 1/1/98, art. 29, desarrollado por el Real Decreto 136/2000 .

Transcribe la DA 5ª de la Ley 30/92 , y el art. 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, sobre el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco . Y al abordar la cuestión de <<si a la fecha considerada podía llegarse a un pronunciamiento de nulidad del precepto controvertido, confrontándolo con el art. 29 de la Ley 1/98, y el RD 136/2000, puesto que, como hemos indicado, la LGT 58/2003 no había entrado en vigor>> se remite a su sentencia de 23 de diciembre de 2003, que indicaba que la norma foral 6/98 cumplía con el mandato armonizador, si bien no traslada miméticamente el art. 29 de la Ley 1/98 , lo que se enmarca dentro del margen de autonomía de la potestad normativa foral, y añade que <<Aún considerando que el art. 29 de la Ley 1/98 , tras la modificación de la DA 5ª de la Ley30/92 , y el propio art. 1 de la Ley 1/98 , es de aplicación a todas las Administraciones tributarias estima la Sala que debemos llegar a la misma conclusión desestimatoria de la impugnación indirecta del inciso indicado. Y ello porque el precepto no introduce la caducidad o perención en el procedimiento inspector, lo que no se produjo hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003. Y a la fecha considerada, tras la entrada en vigor de la Ley 1/98, se introduce la sujeción a plazo de las actuaciones que se desarrollan en el procedimiento inspector, pero se anuda efectos limitados, relaciones con la interrupción de la prescripción. Y si, como se indica recientemente en la STSJPV de 17.12.14 (rec. 9/14) , la cuestión atinente a los plazos de prescripción de los procedimientos tributarios no forma parte del concepto básico del régimen tributario común (posición sostenida con base en la STS de 21.3.07) , cuando como sucede en este caso, se trata de un procedimiento de inspección, que se sigue en relación con el IRPF, debemos concluir que el margen de autonomía de la norma foral permitía en aquella fecha (antes de la Ley 58/2003), una regulación peculiar y diferenciada de la cuestión que nos ocupa, como peculiaridad en un procedimiento en que la DFG tenía margen para regular su propia estructura organizativa>>.

CUARTO.- Nulidad del art. 144.2 de la NFGT, según el criterio de la parte recurrente. Tesis de la recurrida.

Formula la parte recurrente su primer motivo de casación al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 149.1.18 de la CE , 1.1 , 3.n) y 29.1 de la Ley 1/1998 y 4.a) de la Ley de **Concierto Económico** de 1981 .

Afirma la parte recurrente que tanto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 13 de junio de 2008 , como su confirmación por sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 , en debate entre las mismas partes, contiene una fundamentación jurídica que conduce a la declaración de nulidad del citado precepto.

Entiende la recurrente, siguiendo la doctrina constitucional elaborada sobre la cuestión, que el establecimiento de un plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, y la concreción de los efectos que provoca el rebasamiento del plazo, encaja de pleno en el ámbito de "los requisitos de validez y eficacia" , a la vez que "entre las garantías generales de los particulares" se encuentra la de conocer la extensión temporal máxima del procedimiento y las consecuencias de la superación de dicho plazo. Lo que corrobora la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992 . El art. 144.2 de la NFGT 1/1985, no establece plazo cierto alguno, pues al anudarse el término a la conclusión de una fase del procedimiento carece de limitación temporal alguna, y con ello el conjunto del procedimiento se encuentra huérfano de plazo máximo.

Continúa afirmando que no puede sostenerse estas diferencias por motivos de autoorganización, en tanto que la función de liquidación también le corresponde a la Inspección; por lo que no resulta trasladable a Guipúzcoa los pronunciamientos judiciales sobre Navarra, en donde la Inspección no tenía encomendada labores de liquidación, sentencias del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2007 , 31 de marzo de 2007 , 2

de octubre de 2009 y 26 de abril de 2010 . Sin que haya transcurrido un plazo razonable de adaptación de la regulación estatal, pues se dejó siete años y medio sin límite temporal tales procedimientos.

A su entender, por consiguiente, si bien puede dudarse del alcance de la Ley 1/1998 y su reconocimiento como básica todo su contenido, respecto de aquellas disposiciones que aún dudándose de su carácter formal de básicas incluyen derechos, como el plazo, y garantías, privación de ciertos efectos a los actos dictados una vez rebasado el plazo, que conforman el estatuto jurídico de los ciudadanos en el procedimiento de inspección. Vulnerándose el art. 149.1.18 de la CE y art. 4.a) de la Ley 12/1981 , en tanto que el art. 144.2 de la NFGT 1/1985 es incompatible con la regla de armonización legalmente prevista.

Por todo lo anterior considera la parte recurrente que la sentencia recurrida incurre en las siguientes deficiencias:

- No cabe sostener que se trata de un procedimiento en el que la DFG tenía margen para regular su propia estructura organizativa, y reconocer la inexistencia de diferencias organizativas respecto del Estado.

- La sentencia considera que no se ha vulnerado el art. 4.a) de la Ley del **Concierto económico** de 1981, porque la confrontación no es con la LGT del 63, sino con el art. 29 de la Ley 29/98 ; cuando ya la LGT del 63, modificación de la Ley 10/1985, atribuyó a la Inspección la función de emitir liquidaciones; por lo que al conferir el cuestionado art. 144.2 al procedimiento inspector, a fin de establecer un plazo de duración, una extensión y alcance inferior y distinto al que resulta de la LGT , quiebra el concepto de procedimiento inspector.

- No es admisible que se justifique que el precepto no introduce la caducidad o perención, incorporada con la Ley 58/2003, cuando esta Ley tampoco la introduce, sin que el que afectase a diferencia regulatoria de la caducidad el trato fuese distinto, en tanto que lo que se cuestiona es que la sujeción al plazo forma parte sustancial de los ciudadanos, formando parte inequívoca del catálogo de garantías correspondientes a los administrados, cercenando la regulación foral el alcance de dicho derecho, que debe ser común a todas las Administraciones públicas y constituye una competencia exclusiva del Estado.

- Tampoco cabe sustentar el fallo en la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de Navarra, por cuanto en dicha Comunidad la Inspección carecía de la función de liquidar.

- Menos aún puede ser objeto de debate la locución "actuaciones inspectoras".

- Por último, la oposición al fallo en lo concerniente al rechazo del recurso indirecto planteado se asienta en la incongruencia y falta de motivación con la que se pretende justificar la decisión, pues se basa la decisión en sentencias de muy diverso signo, sin recalcar suficientemente en las de 13 de junio de 2008 del Tribunal Superior y la de 26 de enero de 2012 , que se pronuncian sobre la concreta cuestión que nos ocupa.

La parte recurrida se opone al motivo. Señala que la Ley 1/1998 no es una Ley básica, pero la recurrente pretende que para el análisis de la cuestión se considere como tal, lo que es inaceptable. Considera que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 resuelve una cuestión ajena a la que es objeto de atención en este, en concreto sobre la cuestión procedimental de acceso a la jurisdicción; y con amplia cita de la jurisprudencia constitucional y ordinaria entiende que la normativa reguladora del procedimiento administrativo común, competencia del Estado, está delimitada por lo que preceptúa el **Concierto Económico**, Ley 12/1981 a la fecha de los hechos, que en su art. 4 se recogían las denominadas Normas Armonizadoras que venían a consistir en los límites competenciales a las competencias forales, y la 1ª preceptuaba que <<Se aplicarán la Ley General Tributaria... como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley>>; sin que el art. 144.2 se extralimite competencialmente al respetar escrupulosamente los límites señalados por el **Concierto Económico**, en tanto que se respeta la terminología, los conceptos y la sistemática prevista en la Ley general tributaria .

QUINTO.- *Ámbito de aplicación de las normas tributarias estatales a la normativa tributaria de Guipúzcoa: Su proyección al caso concreto.*

Aún cuando sobre la materia que nos ocupa han existido numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, tanto por parte del Tribunal Constitucional como de este Tribunal Supremo, no deja de ser una cuestión que no se muestra con la claridad necesaria, sobre todo cuando se desciende a supuestos concretos, pues a veces no resulta fácil distinguir el contenido de lo que debe constituir el procedimiento administrativo común, que se dificulta en el ámbito tributario y aún más cuando se conecta con el régimen tributario de los territorios forales, y su proyección sobre los tributos concertados y su alcance, como es el caso.

El problema fundamental, en general y en referencia a la totalidad de las Comunidades Autónomas y no sólo a los Territorios Históricos, gira en torno a delimitar cuál es el contenido material de la competencia en materia de procedimiento administrativo común. Al efecto la STC 166/2014 , señala que <<"el adjetivo común que la Constitución utiliza lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento>>.

Cuestión esta que tratamos ampliamente en la sentencia de 26 de enero de 2012, rec. cas. 4318/2008 , en el que se identificó un trámite de lo que constituía el ámbito material del citado procedimiento administrativo común en el ámbito tributario, ámbito material que en modo alguno coincide con el que nos ocupa, pues en el caso que trata la sentencia se resolvía sobre ámbito procedimental de la revisión. Pero dicha sentencia si puede servirnos para poner de manifiesto los límites en los que debe de moverse el análisis propuesto por la parte recurrente. Se dijo en esta que:

<<En cuanto al segundo de los motivos casacionales, en el que la Diputación Foral de Guipúzcoa considera incorrectamente interpretado y aplicado el art. 149.1-6^a y 18^a de la CE , reclamando su competencia en materia de revisión tributaria y la pertinencia de la norma anulada, comenzamos por exponer el contenido de dicho precepto constitucional. Así, el art. 149.1 en sus apartados 6 y 18, regula las competencias exclusivas del Estado en las siguientes materias:

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

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

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

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

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

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

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

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

b) El art. 1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y «establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen

el régimen jurídico del sistema tributario español». La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, completa el marco competencial al disponer en su art. 1 :

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

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

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

«Recurso contencioso-administrativo

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

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

Por el contrario, tal como acertadamente explica la Sala de instancia, el art. 41.1 y 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como el art. 1.1 de la Ley 12/2002 , por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad del País Vasco, tan sólo reconocen la potestad de «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, lo que implica que no se cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley de **Concierto Económico**, para regular los tributos, y concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica.

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

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

También el marco tributario común ha sido tratado por el Tribunal Constitucional, que en la Sentencia 116/1994, de 18 de abril , ha determinado que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987)» (FJ 5), añadiendo la STC 192/2000 que «la indudable conexión existente entre los arts. 133.1 , 149.1.14^a y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado» (FJ 6).

La Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004 (rec. cas. núm. 7893/1999) establece que «[l]a unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles,

y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987)» (FD Undécimo).

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

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

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

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

En consecuencia, procede confirmar el criterio de la Sala de instancia cuando determinó que el párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria , del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG 52/2005, de 17de marzo de 2005), era nulo, por vulnerar los arts. 149.1.18^a y 149.1.6^a de la CE , lo que venía a suponer que el recurso contencioso-administrativo se había interpuesto sin previo agotamiento de la vía **económico-administrativa**, razón por la que se declaró la inadmisibilidat del mismo, en aplicación del art. 69.c) de la LJCA >>.

En sentido negativo, también hemos identificado actuaciones procedimentales ajena al ámbito que examinamos. En la sentencia de 24 de junio de 2013, rec. cas. 5010/2011 , cuando se nos planteó la siguiente cuestión: <<El cabal conocimiento de las demás contravenciones de las que los recurrentes se lamentan se obtiene leyendo el último párrafo de los que dan contenido a este cuarto y último motivo de casación: «la indebida extensión y alcance que la sentencia impugnada confiere a la interrupción de la prescripción causada por la remisión del expediente a la jurisdicción penal infringe el derecho al plazo fijado para los procedimientos de inspección en los artículos 3.n) y 29.1 de la Ley 1/1998 ; quebranta a su vez el principio de armonización del artículo 4.a) de la Ley del **Concierto Económico** 12/1981 , porque distorsiona el concepto de interrupción fijado en la Ley General Tributaria al retrasar el reinicio del período de prescripción a una fecha lejana e indeterminada; y supone también una indebida diferencia con la normativa estatal sobre la prescripción vetada por el artículo 149.1.18 de la Constitución , que atribuye competencia exclusiva al Estado para regular el procedimiento administrativo común» (página 23 del escrito de interposición)>>, cuestiones que guardan una especial relación con el asunto que nos ocupa, dada la semejanza de los problemas en debate y la normativa a interpretar, dejábamos constancia en el sentido de que << **(a)** entendiáramos que la Ley 1/1998 resultaba íntegra y directamente aplicable en el Territorio Histórico de Guipuzkoa, conclusión que no se compadece con la doctrina que sobre la aplicación de la Ley 1/1998 al Territorio Foral Navarra emana de la sentencia de 26 de abril de 2010 (casación 469/05 , FJ 2º); **(b)** obviáramos que el total contenido del artículo 29.1 de la Ley 1/1998 se halla también en el artículo 144.2 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa de 1985, por

más que el último inciso de este segundo no forme parte de aquel apartado 1, discrepando además de lo expresamente dispuesto en el apartado 4, del mencionado artículo 29>>.

Tampoco se consideró que formaba parte del ámbito del procedimiento común en el sentido que estamos contemplando, el plazo previsto en el art. 179.7 de la Norma Foral de Guipúzcoa 2/2005, <<Con todo, a nuestro entender resulta ajustado el razonamiento de la sentencia de instancia para rechazar la alegación de la parte recurrente sobre la caducidad del procedimiento por contravenir el art. 179.7 de la Norma Foral de Guipúzcoa 2/2005, la legislación básica estatal, por su insuficiencia respecto del alcance de la potestad normativa foral en relación con el procedimiento especial de derivación de la responsabilidad y la institución de la caducidad. Sobre la cuestión existe una consolidada doctrina constitucional sobre el alcance y los límites del art. 149.1.18 CE (bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas), título que permite al Estado establecer un régimen jurídico unitario aplicable a todas las Administraciones públicas, en el que cabe distinguir el procedimiento administrativo común que con carácter general abarca tanto el procedimiento como los principios y normas que prescriben la forma de elaboración de los actos, los requisitos de su validez y eficacia, los modos de revisión de los mismos y los medios de ejecución, incluyendo las garantías de los particulares en el seno del procedimiento (SSTC 227/1988 y 50/1999).

Sobre el art. 149.1.18 de la CE , en el aspecto que ahora nos interesa, el Tribunal Constitucional tiene elaborada una consolidada doctrina en el sentido de que el objetivo fundamental de las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas es el de garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas, pero en complemento de esta idea esencial debe añadirse que una vez establecidas por el Estado el común denominador normativo que encierran las bases, cada Comunidad Autónoma con competencias de desarrollo legislativo puede regular la materia con arreglo a sus peculiaridades e intereses. Y al descender a lo que debe entenderse por procedimiento administrativo común, a los efectos prevenidos en el citado art. 149.1.18 CE , especifica el Tribunal Constitucional que lo que el constituyente ha querido reservar en exclusiva al Estado es "la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento".

En el caso concreto que nos ocupa, es cierto que el art. 179.7 de la NFGT de Gupúzcoa 2/2005, añade alguna singularidad respecto del régimen general previsto en la LGT sobre el procedimiento para la declaración de responsabilidad, singularidad que en modo alguno, o al menos a nuestro entender, afecta sustancialmente al instituto de la caducidad en relación a como es regulado en la LGT, puesto que como se ha tenido ocasión de analizar no se prevé la caducidad en este procedimiento en la LGT; la singularidad se concreta en añadir un régimen más favorable para los interesados en cuanto se establece un plazo máximo de duración del procedimiento y su incumplimiento lleva aparejado la no interrupción del plazo prescriptivo, hasta que se vuelvan a realizar actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de seis meses".

Desde luego para llevar a cabo la delimitación perseguida, lo que no cabe, como parece pretender la parte recurrente es que, aún cuando acepta que el art. 29 de la Ley 1/1998 no tiene carácter de básico, lo que excluimos como se dijo en la sentencia de 26 de abril de 2010 , considerar suficiente la comparación de la norma estatal con la foral y de la no coincidencia derivar que se está vulnerando el art. 148.1.18 de la CE , pues ello llevaría a considerar que cualquier norma procedimental del Estado está amparada por el citado precepto constitucional, haciendo supuesto de la cuestión, en tanto que lo que debe de justificarse, no es que el art. 144.2 de la Norma Foral 1/1985, no sea fiel reflejo del art 29 de la Ley 1/1998 , sino si esta concreta norma estatal contemplaba un trámite, actuación o plazo que de no observarse en la norma foral daba lugar a un quebranto del procedimiento administrativo común.

Si bien por razones temporales no puede servir de punto de referencia la Ley 58/2003, no está de más recordar los términos en los que el legislador estatal ha delimitado el ámbito que nos ocupa, pautas que recepciona el legislador procedente de la evolución jurisprudencial sobre la materia, así dice su art. 1 que <<Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1 .ª, 8 .ª, 14 .ª y 18.ª de la Constitución .

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

Desde la perspectiva procedimental el título sobre el que hemos de apoyarnos lo representa el previsto en el art. 149.1.18.^a de la CE . Resulta especialmente significativo dado el caso concreto que analizamos, pues no puede obviarse que estamos en presencia de un procedimiento tributario, incardinado *mutatis mutandi* en el actual Título III de la Ley 58/2003, los términos que se recogen en la Exposición de motivos que conecta el citado título competencial y la adaptación a las especialidades del ámbito tributario de la regulación del procedimiento común, con el fin de <<garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas>>, se recoge lo siguiente, <<Especial mención merece, en este Título, las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de <<Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios>> van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas de procedimiento administrativo común.

En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta ley.

De acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver. En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria>>.

En este contexto, no existe dificultad para convenir que el plazo de duración de los procedimientos se constituye en garantía sustancial de los particulares en el seno del procedimiento, pero no aisladamente en sí mismo y exclusivamente considerado, sino dentro del conjunto de garantías y derechos que se reconocen al interesado en el desarrollo de las actuaciones tributarias, que van a garantizar la igualdad a cuya defensa se le otorga en exclusividad el título competencial al Estado. Habrá, pues, que estar a cada procedimiento y a las actuaciones y garantías que incorpore.

Ha de añadirse que tanto la LGT de 1963, como la actual, como el *iter* procedimental que en las mismas se incorpora, sin perjuicio de la finalidad que venimos comentando, responde a la configuración, estructura y cuestiones específicas de la actuación jurídico tributaria y potestad atribuida a la Administración competente. Cuando el régimen jurídico en el marco general de la Hacienda Pública cambia por las singularidades que configura un propio régimen, como ocurre en el régimen tributario previsto para el Territorio Histórico de Guipúzcoa, no puede cuestionarse que se regulen los procedimientos tributarios adaptados a las necesidades y singularidades que exige dicho régimen singular, con las limitaciones derivadas del bloque normativo al que venimos refiriéndonos y con sujeción a la normativa estatal dictada al amparo de la competencia en materia de procedimiento administrativo común.

Entrando en el concreto caso que nos ocupa, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación que nos interesa tuvo lugar mediante acuerdo de 24 de mayo de 2004, notificado en 31 de mayo de 2004.

A dicha fecha en territorio común era de aplicación, en lo que ahora interesa, la LGT de 1963, y la Ley 1/1998, con el contenido visto anteriormente de su art. 29, y Real Decreto 939/1986 , cuyo art. 31 había sido modificado por Real Decreto 136/2000 , adaptándolo al art. 29 de la Ley 1/1998 .

En el Territorio Histórico de Guipúzcoa, en lo que ahora interesa, regía la Norma Foral 1/1985; la cual poseía un esquema y estructura muy afín a la recogida en la LGT de 1963; en su Capítulo III se regulaba el "procedimiento de gestión tributaria", recogiendo su Sección segunda la "comprobación e investigación", la cual se llevaría a cabo, art. 109 , <<por los servicios con funciones de Gestión e Inspección de los Tributos según se **disponga reglamentariamente** >>; las liquidaciones tributarias se regulaban en su Capítulo IV; y en el VI "La Inspección de los tributos", en cuyo art. 140, modificado por NF/1998, de 25 de febrero, se establecía las funciones que correspondía a la Inspección, entre las que se recogía, apartado c) <<Practicar

las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>, dentro de este Capítulo se prevé que la Inspección puede llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación, y el art. 144.2 cuestionado, modificado por la Norma Foral 6/1998, establece que <<Las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas (...). A los efectos de lo previsto en el presente apartado, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación concluyen en la fecha en que se notifique el acta que se formalice a consecuencia de dichas actuaciones>>. El Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, expresamente estableció que sería de aplicación, Disposición Transitoria Única, <<en cuanto a las actuaciones pendientes, a los procedimientos y actuaciones de inspección que se hayan iniciado con posterioridad a 1 de julio de 2005 y se encuentren en tramitación a la entrada en vigor del mismo>>, por lo que a 31 de mayo de 2004 era de aplicación el Decreto Foral 34/1990, de 5 de junio, el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, derogado por aquel Decreto; Decreto que regula reglamentariamente, entre otros aspectos, las funciones que corresponde a la Inspección en los términos previstos en el citado art. 140 de la Norma Foral 1/1985, art. 2, siendo evidente que reglamentariamente sólo se le asigna a la Inspección, en lo que ahora nos interesa, apartado e) <<Practicar propuestas de liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación>>, y conforme al art. 49 de dicho Decreto 34/1990, <<Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, debiendo incorporar la propuesta de liquidación que efectúe el actuario>>, recogiendo el art. 60.1 que <<1. De acuerdo con lo prevenido en el apartado c) del artículo 140 de la Norma Foral General Tributaria, la inspección practicará propuesta de las liquidaciones tributarias que resulten de sus actuaciones de comprobación o investigación. Dicha propuesta constará en la correspondiente acta de inspección según lo establecido en el artículo 49.2.e) del presente Reglamento>>, y cuando se trataba de actas de disconformidad, como es el caso, se preveía que <<Cuando el acta sea de disconformidad, o de prueba preconstituida, la Oficina Gestora, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda, que será notificado reglamentariamente al sujeto pasivo>>.

Pues bien atendiendo a las anteriores circunstancias, ha de convenirse que estamos en un supuesto similar al resuelto en nuestra sentencia de 26 de abril de 2010, rec. cas. 469/2005, en el que los presupuestos fácticos y las consecuencias jurídicas en ambos supuestos guardan una identidad determinante; se formulaba motivo de casación <<"Al amparo de lo dispuesto en el art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción de los arts. 29.1 y 29.3 de la Ley 1/1998, del art. 9.3 de la Constitución Española, y de la doctrina jurisprudencial recaída en interpretación del art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, de contenido idéntico al art. 29.3 de la Ley 1/1998, porque aunque la sentencia recurrida no discute, tal como se alegó, que desde que se iniciaron las actuaciones inspectoras hasta que se notificó el acto liquidatorio habían transcurrido más de 12 meses, ni tampoco que desde que se presentaron las alegaciones al acta de inspección hasta que se notificó la liquidación tributaria habían pasado más de seis meses sin actuación alguna por parte de la Administración, se desestima la impugnación planteada porque el cómputo de los doce y seis meses a que se refieren los arts. 29.1 y 29.3 de la Ley 1/1998 debe referirse en Navarra exclusivamente a las funciones de comprobación e investigación, sin incluir el tiempo transcurrido desde el levantamiento del acta de inspección hasta la notificación de la liquidación tributaria pues, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito estatal, en Navarra la Inspección de Tributos no tenía atribuida la función liquidadora en el momento a que se refieren los Autos >> - En el caso que nos ocupa, ya se ha visto que si bien tenía atribuida legalmente la Inspección la función de liquidar, se hacía depender de su desarrollo reglamentario, y el reglamento vigente en aquel momento sólo, en lo que nos interesa, atribuía a la Inspección la propuesta de liquidación, reservando esta a órgano diferente-. Esta interpretación no se considera correcta por el recurrente por no atender a su verdadero espíritu y finalidad, que no era otro que el de consagrar el derecho de los contribuyentes a que el procedimiento de Inspección, desde que se inicien las actuaciones de comprobación e investigación, hasta que se liquida la deuda tributaria, tiene que desarrollarse en un tiempo determinado, con la consecuencia de que, si no es así, el contribuyente queda beneficiado con el no efecto interruptivo de la prescripción que el inicio del procedimiento de inspección había provocado originariamente", recibiendo la siguiente respuesta por esta Sala "También ha tenido la Sala ocasión de pronunciarse sobre la cuestión que plantea el segundo motivo.

Así, en la referida sentencia de 31 de marzo de 2008, que es seguida por la posterior de 2 de octubre de 2009, se declara lo siguiente:

"Por lo tanto, procede determinar si el procedimiento inspector en el ámbito foral se entiende concluido con el levantamiento del acta o se extiende hasta la liquidación tributaria, ya que la mencionada interrupción

injustificada de actuaciones inspectoras se produciría entre el levantamiento del acta y la fecha de la liquidación.

En este sentido el artículo 40.1 del Reglamento sobre organización, funcionamiento, procedimiento y actuación de la Inspección de Hacienda, aprobado por Acuerdo de la Diputación Foral de 27 de agosto de 1981, aplicable al caso de autos por las fechas en que se desarrollan los hechos, establecía que "últimada el acta, la Inspección remitirá sus actuaciones a la Oficina Liquidadora competente" -en nuestro caso, recuérdese, *"Cuando el acta sea de disconformidad, o de prueba preconstituida, la Oficina Gestora, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda, que será notificado reglamentariamente al sujeto pasivo"*. Esta normativa difiere de la correlativa estatal en la que la Inspección no solo propone sino que practica las liquidaciones tributarias. Y sobre la interpretación del término "actuaciones inspectoras" en el Territorio Foral de Navarra es al Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad al que corresponde pronunciarse y ha tenido en cuenta que la normativa específica no atribuye a la inspección el acto de liquidación, por lo que la tesis del recurrente debe ser desestimada>>.

Cabe abundar sobre lo dicho recordando los términos de la sentencia de este Tribunal de 2 de octubre de 2009, rec. cas. 1442/2005 : <<"Las fuentes normativas de la Comunidad Foral de Navarra derivan de la atribución de una amplia potestad a dicha Comunidad para el establecimiento y exigencia de tributos, con los límites que derivan del art. 2 del propio Convenio, entre los cuales se ha de destacar el deber de respeto de "los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este Convenio **Económico**".

Tal armonización pudiera hacer entender que lleva al establecimiento de un plazo para la resolución de los procedimientos de inspección, plazo que se estableció en el ámbito normativo tributario de la Comunidad Foral en el art. 139 de la Ley Foral 13/2000 de 14 de diciembre, General Tributaria, en términos análogos a los expresados en el referido art. 29 de la Ley estatal de Derechos y Garantías del Contribuyente. Mas en todo caso, dicha Ley estatal de Derechos y Garantías del Contribuyente no tiene una fuerza normativa, al menos, directa --pudiera serlo supletoria-- desde el momento de su entrada en vigor, por lo que --sin perjuicio de la procedencia de la armonización normativa, armonización que será el resultado del ejercicio de su potestad normativa por el legislador navarro-- en principio ha de estarse al juego de las propias normas de directa aplicación en el ámbito de la Comunidad foral, que llevan en el caso analizado a la aplicación de la doctrina jurisprudencial precedente sobre la inexistencia de caducidad por el solo transcurso del plazo previsto para la resolución del procedimiento de inspección. Así pues, la pretensión relativa a la caducidad del procedimiento no puede en modo alguno ser admitida pues se basa en una confusa extrapolación de normas tributarias estatales al ordenamiento tributario de Navarra, que carece de todo fundamento. Y ello porque en el art. 31.4.a) del Reglamento de Inspección de régimen común se contempla no sólo lo que tradicionalmente han sido las actuaciones inspectoras propiamente dichas, sino también la subsiguiente actividad de gestión liquidadora llevada a cabo por el Servicio de Inspección en relación con esas actuaciones. Es desde esta óptica desde donde, efectivamente, debe determinarse el significado y alcance del art. 29 de la Ley 1/98. De modo que, si se produce una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por un plazo superior a seis meses o si las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación a desarrollar por la Inspección, globalmente consideradas, se prolongan más allá de doce meses, el efecto del incumplimiento de tales plazos es la pérdida de los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento inspector, considerado éste en todas sus facetas (tanto de comprobación e investigación, en sentido estricto, como de liquidación). Resulta claro, por tanto, que la Inspección estatal tiene atribuidas funciones como la de practicar las liquidaciones tributarias, que exceden el ámbito de la actuación inspectora en sentido estricto. Y no menos claro resulta que en Navarra no se ha procedido a asignar las funciones liquidadoras al Servicio de Inspección. En Navarra, a diferencia del régimen común, se ha optado por mantener las funciones de la Inspección reducidas a su tradicional ámbito, esto es, a actuaciones de investigación y comprobación, sin atribuírsele, en ningún momento, competencias liquidadoras. Este designio de la normativa navarra resultaría torcido por vía de una imposible aplicación supletoria como la pretendida por el recurrente de la normativa estatal.

La aplicación de la precedente doctrina al supuesto planteado lleva a entender que en el caso analizado --aun de estarse al plazo de 12 meses, que por lo dicho no era de directa aplicación, de conformidad con la normativa vigente en la Comunidad Foral, aunque pudiera entenderse aplicable de forma supletoria-- no existiría caducidad del procedimiento en atención a las actuaciones estrictamente inspectoras, sin que deban considerarse éstas más las propias de las unidades de gestión tendentes a la liquidación tributaria que no fueron realizadas por los servicios de inspección.

Es de recordar que en el régimen común tanto en el procedimiento administrativo como en los procedimientos tributarios -- arts. 99.2 de la Ley Procedimental de 1958 , art. 92 de la Ley 30/1992 y arts. 105 y 106 LGT --, al incumplimiento de los plazos de resolución o de duración de los expedientes por la Administración no puede anudarse, sin mas, el efecto de caducidad de los mismos, ni, por tanto, el de que los procedimientos caducados no interrumpen la prescripción. Pero es más, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de Modificación de determinados procedimientos tributarios, que se dictó para adaptarlos a las normas de la Ley 30/1992, contempla en su Anexo 3 los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los arts. 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , como "procedimientos que no tienen plazo prefijado para su determinación", de modo que mal puede hablarse de caducidad de un procedimiento si no tiene plazo establecido ni directa ni subsidiariamente. La institución de la "caducidad" tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, al que queda supeditada la actuación a que se refiere, en el que inicio y finalización de dicha actuación aparecen fatalmente unidas. En consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción.

La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria, dictada, entre otras razones, para recoger los principios y normas esenciales de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de R.J.A.P. y P.A.C., pese a ello no modificó los apartados 1 y 2 del art. 105 de la Ley General Tributaria .

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , dispuso en su art. 22, apartado 1, que el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto", pero continuó con la línea habitual de la Ley General Tributaria y no reconoció la caducidad o perención como efecto del incumplimiento culpable de los plazos por la Administración Tributaria.

No obstante, en su art. 29. "Plazo", estableció que: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberá concluir en el plazo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas", pero le faltó dar el paso decisivo consistente en disponer que el incumplimiento de este plazo por culpa de la Administración llevaría consigo la caducidad del procedimiento, al margen de lo preceptuado sobre la no interrupción de la prescripción (apartado 3 del mismo artículo) por paralización de las "actuaciones inspectoras" por mas de seis meses.

El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , por el que se desarrolló parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, elude la caducidad.

Ha sido, por fin, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la que en su art. 104 "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", ha regulado la caducidad o perención, de carácter general, en su apartado 4 , en términos similares a los de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, lo cual demuestra que con anterioridad no existía. Hay que tener en cuenta, no obstante, lo que dispone el art. 150 de esta nueva Ley, que regula el plazo de las actuaciones inspectoras y el efecto de su incumplimiento.

En definitiva, que ciertamente puede pensarse que el procedimiento aplicable a la Administración Tributaria Foral en materia de inspección no puede convertir en carente de plazo dicha actividad inspectora, por la falta de previsión sobre el particular en el Acuerdo de la Diputación Foral de Navarra de 27 de Agosto de 1981, regulador del reglamento sobre organización, funcionamiento, procedimiento y actuación de la Inspección de Hacienda. De forma tal que en el ámbito tributario foral navarro no podría entenderse que los procedimientos de inspección pueden estar indefinidamente abiertos, de manera que, para evitar tal efecto, puede considerarse que es aplicable supletoriamente el plazo de duración previsto en el ordenamiento estatal para los procedimientos de inspección tributarios, mas ello solo puede realizarse respetando las peculiaridades y régimen propio de la inspección en el ámbito de la Comunidad Foral, que como singularidad comprende tan sólo las actuaciones de inspección en sentido estricto, sin que les esté atribuida la posibilidad de efectuar actuaciones de liquidación, aspecto encomendado a los órganos de gestión. Esta es una peculiaridad organizativa del ámbito normativo foral en el que se contiene un régimen específico de atribuciones de los órganos de inspección, sin que tal régimen sustantivo propio pueda verse desplazado por una regulación de signo contrario aplicable en el ámbito tributario común.

Así pues, en la Comunidad Foral, a diferencia del régimen común, se optó por mantener las funciones de la Inspección reducidas a su tradicional ámbito, esto es, a actuaciones de investigación y comprobación, sin atribuírsele, en ningún momento, competencias liquidadoras (como así se deriva del Acuerdo de 27 de

Agosto de 1981 regulador del Reglamento sobre organización, funcionamiento, procedimiento y actuación de la Inspección de Hacienda. Tal régimen peculiar ha subsistido hasta que el legislador navarro ha efectuado una regulación diferenciada, ya más concordante con la legislación estatal, sin que tal modificación normativa por sus fechas pueda afectar a lo actos administrativos objeto de análisis>>.

Todo lo cual ha de llevarnos a acoger la respuesta dada por la Sala de instancia, dando por reproducido lo recogido en el penúltimo párrafo del Fundamento Jurídico Tercero, por su bondad jurídica.

SEXTO.- *Los pronunciamientos obiter dicta carecen de virtualidad para su impugnación casacional.*

El tercer motivo de casación se formula al pario del art. 88.1.c) de la LJCA , por incurrir la sentencia en incongruencia omisiva, error y arbitrariedad y defectuosa motivación.

Afirma la parte recurrente que <<Aunque tiene la impresión de ser una construcción obiter dicta, de la que no se infieren consecuencias directas, da a entender la resolución judicial, según se infiere del FJ4 de la sentencia, que existieron en el procedimiento inspector dilaciones imputables al obligado tributario que impiden considerar rebasado el plazo máximo fijado legalmente a dicho procedimiento>>, cuando dicha cuestión nunca fue invocada ni hecha valer por la Diputación Foral, excediéndose de las alegaciones de las partes.

Sin necesidad de entrar ni en la incorrecta calificación de incongruencia omisiva realizada por la recurrente, ni si esta cuestión fue planteada a no en la instancia, aunque la Sala inició el Fundamento Jurídico Cuarto dando cuenta de que fue la Administración la que sostuvo la concurrencia de dilaciones imputables a la parte recurrente, lo cierto es que estamos ante un fundamento realizado por la Sala de instancia a mayor abundamiento, pues habiéndose resuelto sobre la validez del art. 144.2 vista, la producción o no de dilaciones atribuibles a la parte recurrente resulta superflua e inútil para resolver la cuestión de la prescripción alegada. Baste con recordar que <<una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva, *citra petita* o *ex silentio* , por defecto); cuando resuelve *ultra petita partium* , más allá de las peticiones de las partes sobre pretensiones no formuladas (incongruencia positiva o por exceso); y cuando se pronuncia *extra petita partium* , fuera de esas pretensiones, sobre cuestiones diferentes a las planteadas (incongruencia mixta o por desviación) [véanse, por todas, las sentencias de 6 de mayo de 2010 (casación 3775/03 , FJ 3º), 17 de enero de 2011 (casación 2568/07, FJ 2 º) y 30 de enero de 2012 (casación 2374/2008 , FJ 3º)]. Por otro lado, la sentencia es incoherente, incurriendo en la que de forma menos técnica se conoce como incongruencia interna, cuando los fundamentos de su decisión y el fallo resultan contradictorios, es decir, cuando no observa la necesaria correlación entre la *ratio decidendi* y lo resuelto en la parte dispositiva y, asimismo, cuando no refleja una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados [sentencias de 7 de octubre de 2010 (casación 7640/05, FJ 3 º) y 11 de febrero de 2010 (casación 9215/04 , FJ 3º)]. A la hora de enjuiciar si dicha contradicción existe, deben tenerse en cuenta dos importantes precisiones: primera, la falta de lógica interna de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta el discurso completo de la sentencia; y, segunda, tampoco basta para apreciar este defecto cualquier contradicción, se requiere una notoria incompatibilidad entre los criterios básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones *obiter dicta* , los razonamientos supletorios o a mayor abundamiento puedan determinar la incongruencia interna de que se trata [dos sentencias de 19 de mayo de 2011 (casaciones 2783/08, FJ 4 º, y 2825/08 , FJ 5º)]>>.

SÉPTIMO.- *Sobre la denunciada falta de motivación e incongruencia omisiva de la sentencia.*

El motivo de casación octavo lo articula la parte recurrente, art. 88.1.c) de la JCA, sobre la falta de motivación de la sentencia e incurrir en incongruencia omisiva.

Se distingue en la formulación del motivo dos cuestiones.

La primera, falta de motivación respecto de la consideración jurídica que mereció a la Sala la operación realizada, reducción de capital a través de la adquisición de acciones propias que carece de alcance traslativo; señala la parte recurrente que en su demanda y en conclusiones defendió que se había producido una adquisición derivativa de acciones propias que tuvo plenos efectos traslativos, y tan solo en fecha posterior, no siendo posible la enajenación de las mismas se procedió a la reducción de capital, arts. 75 y 76 LSA . Sin embargo, dice, la Administración y la sentencia sin mayor explicación concluyen en que estamos ante un mero supuesto de reducción de capital a través de la adquisición de acciones propias sin alcance traslativo, lo que carece de motivación y le causa indefensión.

La segunda, la incongruencia omisiva, mantiene la recurrente que la Orden 192/1990 no concedió ninguna exención fiscal sino un simple diferimiento de las ganancias puestas de manifiesto en la fusión por

absorción llevada a cabo por Ondarreta, S.A., por lo que en consecuencia si son objeto de tributación unas ganancias puestas de manifiesto y generadas en 1990, y que sólo cabe someter a gravamen, quebrando el diferimiento legal, en el momento en que se produce un negocio traslativo, no cabe sostener que no hay transmisión y que no estamos ante una ganancia irregular.

Los términos en los que se formula este motivo resultan, además de netamente insuficientes, confusos. El recurrente en casación asume la carga procesal de aportar los elementos determinantes que han de constituir el marco dentro del que debe desarrollarse el debate y sobre el que debe recaer el pronunciamiento; no basta, pues, simplemente con mostrar la discrepancia, sin formalizar adecuadamente el motivo casacional justificando el error en el que ha incurrido la sentencia. Esta inexcusable carga en modo alguno puede ser suplida ni subsanada por el órgano jurisdiccional. Como se ha dejado constancia son los expuestos anteriormente las cuestiones planteadas en este motivo de casación, y sus escuetos términos son todos los argumentos hechos valer por la parte recurrente, sin la menor concesión a un mínimo análisis de la sentencia, ni a los términos en los que se planteó el debate en la instancia, dando por supuesto lo que constituye cuestión esencial como la indefensión invocada y utilizando una técnica casacional incorrecta desconectando la infracción denunciada con la justificación que acompaña. En definitiva, tal y como se plantea el motivo resulta clara su carencia manifiesta de fundamento, pues la finalidad de éste recurso extraordinario es depurar la sentencia recaída en función de las infracciones jurídicas en que haya podido incurrir y que hayan sido objeto de denuncia, y, desde luego, a la vista de los términos en los que se desarrolló la controversia en la instancia y los fundamentos en los que la Sala de instancia basa su decisión, tal y como se formula este motivo resulta poco menos que imposible que se pueda tener un conocimiento preciso de las infracciones en las que funda este motivo la parte recurrente.

Como tantas veces ha dicho este Tribunal la motivación de las sentencias constituye además de un requisito procesal, una exigencia constitucional, arts. 24.1 y 124 de la CE, que se satisface cuando se expresan las razones que motivan la decisión que se expresa en el fallo de misma y esa exposición, precisamente, permite a las partes conocer las bases y motivos sobre los que se asienta el fallo judicial, para poder impugnar sus razones o desvirtuarlas en el oportuno recurso. De manera que no se produzcan las situaciones de indefensión que, ciertamente, concurren cuando se estima o desestima una petición sin explicar las razones en que se funda. Además esta exigencia de motivación demanda que los razonamientos contenidos en la sentencias sean razonables, lo que excluye los arbitrarios, irrazonables o patentemente erróneos.

La motivación exigible en los términos vistos, precisa que exista una correlación entre los términos en los que se plantea la controversia y el fundamento de la decisión, no cabe exigir que se fundamente y justifique cuestiones que o no se plantearon o resultaban pacífica o inútiles.

En el presente caso la parte actora en su demanda, como última cuestión planteada denunció la nulidad de las liquidaciones por vulneración de la normativa reguladora del IRPF y del art. 23 de la LGT. La sentencia de instancia en su Fundamento Jurídico Primero recoge los hechos más relevantes y respecto de esta cuestión se deja constancia que resultaban de aplicación el art. 41.3.a) de la NF 8/1998 y señala resumidamente en aquello que discrepa la parte recurrente, por un lado el cambio de criterio de la Administración, de rendimiento de capital mobiliario, a ganancias patrimoniales, aunque sobre este aspecto se aviene la parte demandante, centrandó la discrepancia en <<la aplicación del régimen previsto para los supuestos de la Base Imponible especial, por el que se calcula la ganancia patrimonial aplicando los porcentajes de abatimiento>>, y es esta la cuestión que trata y resuelve en el Fundamento Jurídico Quinto. Sobre la concreta cuestión sobre la que presta atención la parte recurrente, la sentencia hace referencia a que <<"(...)los importes percibidos a través de una reducción de capital debían tributar(...)",>> y al descender sobre esta concreta cuestión se dice <<Finalmente, se hace una reflexión general sobre cuál era la finalidad última de la mecánica seguida en las distintas Juntas de Accionistas, que carece de relevancia a los efectos impugnatorios que se pretenden, para sostener que se estaba en un proceso tendente a la liquidación de la sociedad. De ello no puede extraerse la consecuencia que se propugna de considerar las reducciones de capital como "transmisiones patrimoniales">>, poniendo en relación lo dicho con las referencias concretas de las Juntas de Accionistas que se sucedieron y las reducciones de capital que en cada una se acordaron, se podrá disentir de dicha conclusión, pero en modo alguno afirmar que no se ha justificado el porqué se ha considerado que hubo una reducción de capital con las consecuencias derivadas, fundamentación de todo punto correcta y suficiente cuando se está dando respuesta a la alegación de la demandante contenida en su epígrafe e) del Fundamento Jurídico Quinto de su demanda, sobre "Delimitación de la verdadera finalidad de las reducciones de capital efectuadas por Ondarreta, S.A. y de la teología de las normas aplicada", en la que se pretende que prescindiendo de los hechos se ahonde en la verdadera intención de los socios, cuando ello no tiene más sustento que la pura reflexión que realiza la demandante. Pero es que a mayor abundamiento, siendo solo relevante a efectos invalidantes la falta de

motivación cuando de ella se deriva indefensión, la parte recurrente omite absolutamente trasladar el contenido de la indefensión que se dice sufrida, sino que se limita llana y simplemente a alegarla, haciendo supuesto de la cuestión, pues no bastando aquella resulta imprescindible justificar la indefensión que la misma le ha provocado.

Como se ha indicado la parte recurrente utiliza incorrectamente la técnica casacional, confundiendo y desconectando la infracción denunciado con el contenido material que jurídicamente le acompaña. La incongruencia omisiva o por defecto consisten en omitir resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda. La simple lectura de la sentencia de instancia contradice absolutamente la denuncia de incongruencia omisiva, en su demanda la parte recurrente impugnó el alcance de la OF 192/1990 , e incluso llegó a hablar de falsedad por incluirse un párrafo segundo inexistente originalmente, y al respecto dice la Sala, <<En cuanto a la reflexión atinente a cuál es el alcance de la OF 192/1990, según se indica en la resolución desestimatoria del recurso de reposición, reproducida en el art. 12 de la Ley 76/80 , que es el que transcribe. La OF 192/90 en su art.3, no incluye el párrafo segundo del art. 12 de la Ley 76/80 , pero expresamente se remite a la misma. Y no podemos extraer la conclusión que se propugna de que, en realidad, contenía una exención de la tributación, y no un régimen de diferimiento como resultaba del art. 12 de la Ley 76/80 >>.

No hay incongruencia omisiva alguna, y fundándose el motivo de casación en este defecto, la consecuencia no puede ser otra que su desestimación. Con todo, aún la confusión introducida, la parte recurrente habla también de error en la motivación, y lo que en realidad parece que denuncia es una posible incongruencia interna de la sentencia, y lo hace realizando una pregunta retórica, y remitiéndose a lo argumentado en su demanda. Pues bien, no es la Sala la llamada a responder a la pregunta que realiza la parte recurrente, ni siquiera cuando se hace como giro literario, en tanto que ya hemos significado anteriormente las cargas procesales que corresponden al recurrente en casación, en tanto que no es suficiente exponer su simple opinión dando por hecho la realidad de lo que afirma, - Ya se ha dejado constancia de los términos recogidos por la sentencia en su Fundamento Jurídico Séptimo y cómo resuelve la Sala la pretensión actuada en base a las alegaciones formuladas por la partes, y las consideraciones tenidas en cuenta para considerar que hubo reducción de capital-, sino que le corresponde fundar y justificar razonadamente la realidad de la infracción que denuncia; y entonces, y sólo entonces, de acogerse dicho motivo, cabe entrar a examinar la demanda y los términos en los que se formuló la pretensión actuada en la instancia, pues el objeto del recurso de casación es la sentencia recurrida no los actos impugnados, y no cabe confundir este recurso extraordinario y tasado con un recurso de apelación.

OCTAVO.- *Condena en costas.*

Todo lo cual comporta la desestimación del recurso de casación interpuesto, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional , se limita su importe a 8.000 euros en total.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 4 de marzo de 2015, recaída en el recurso nº 220/2013 . **2.-** Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.