



Roj: **STS 1412/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:1412**

Id Cendoj: **28079130022018100121**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/04/2018**

Nº de Recurso: **3694/2015**

Nº de Resolución: **541/2018**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 541/2018**

Fecha de sentencia: 03/04/2018

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: **3694/2015**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/03/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: FGG

Nota:

RECURSO CASACION núm.: **3694/2015**

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 541/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles



D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 3 de abril de 2018.

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número **3694/2015** ante la misma pende de resolución, interpuesto por don Bienvenido , representado por el procurador don Antonio Ramón Rueda López, contra la sentencia de 23 de septiembre de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 198/2014 ).

Siendo partes recurridas la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, así como las Juntas Generales de Bizkaia, representadas por el procurador don Francisco García Crespo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLO:**

Que, estimando parcialmente el **recurso 198/2014** , interpuesto por DON Bienvenido , contra el Acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, que desestimó la reclamación NUM000 , interpuesta contra liquidación provisional de 9 de noviembre de 2012, girada por el Jefe del Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia en relación con IRPF ejercicio de 2007, liquidación que se giró tras la previa de 10 de septiembre de 2008 que había confirmado la autoliquidación y que, finalmente, concluyó en una cuota a ingresar de 26.169,32 euros, *debemos* :

1º.- Revocar parcialmente los actos recurridos, exclusivamente en relación con los intereses de demora, y retrotraer las actuaciones para que la Hacienda Foral de Bizkaia traslade al demandante liquidación motivada de los intereses de demora.

2º.- Rechazar las pretensiones ejercitadas con la demanda en cuanto excedan del anterior pronunciamiento.

3º.- No hacer expreso pronunciamiento respecto a las costas.

4º.- Fijar como cuantía del presente recurso la de 21.250 euros ( artículo 40.3 LJCA )».

El Auto de 15 de octubre de 2015 de la Sala del País Vasco resolvió lo siguiente:

«Rectificar el contenido del Fundamento Jurídico 6º de la sentencia nº 420/2015, de 23 de septiembre, recaída en el recurso 198/14 , en los términos recogidos en la fundamentación de esta resolución».

Y el párrafo final de su único fundamento de derecho se expresaba así:

« **ÚNICO.-** Dispone en sus tres primeros puntos el artículo 267 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) , de aplicación en todos los órdenes jurisdiccionales:

<<1. Los tribunales no podrán variar las resoluciones que pronuncien después de firmadas, pero sí aclarar algún concepto oscuro y rectificar cualquier error material de que adolezcan.

2. Las aclaraciones a que se refiere el apartado anterior podrán hacerse de oficio dentro de los dos días hábiles siguientes al de la publicación de la resolución, o a petición de parte o del Ministerio Fiscal formulada dentro del mismo plazo, siendo en este caso resuelta por el tribunal dentro de los tres días siguientes al de la presentación del escrito en que se solicite la aclaración.

3. Los errores materiales manifiestos y los aritméticos en que incurran las resoluciones judiciales podrán ser rectificadas en cualquier momento>>.

En el presente caso, como pone de relieve el demandante, el FJ 6º de la sentencia recoge <<[...] que tras la primera liquidación provisional, de 10 de septiembre de 2008, que vino a confirmar la autoliquidación, tras previos requerimientos de acreditación documental, requiriendo nuevamente la justificación de las retenciones a cuenta, requerimiento que no fue atendido, [...]>>, cuando, estando al expediente, solo consta un requerimiento, fechado el 30 de julio de 2008, contestado con la documentación aportada que obra en



el expediente referido a los antecedentes de la Administración, del Servicio de Gestión, por lo que procede acceder a la rectificación como se interesa, para excluir la referencia a previos requerimientos no atendidos».

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de don Bienvenido preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones, la representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocado el motivo en que se apoyaba (que se indicará más adelante en el apartado *de fundamentos de derecho*), se terminaba suplicando a la Sala:

«[...] dicte sentencia por la que, casando la impugnada, resuelva de acuerdo con las pretensiones de esta parte. Declarando contrarios a derecho y nulos los arts. 102, 123 y 124 de la Norma Foral General Tributaria en los aspectos discutidos y la liquidación tributaria girada a mi representado, por contravenir las garantías previstas en la LGT, condenando en costas a la contraparte, así como la devolución de los avales constituidos».

**CUARTO.-** La Diputación Foral de Bizkaia, en el trámite de oposición al recurso de casación que le ha sido conferido, ha pedido a esta Sala:

«[...] dicte sentencia en su día por la que declare:

- La inadmisión del recurso por defectos en la preparación e interposición del mismo.
- La inadmisión del recurso en lo que se refiere a la impugnación de los artículos 102, 123 y 124 de la Norma Foral General Tributaria, por falta de jurisdicción ya que [...] ésta le corresponde al Tribunal Constitucional.
- En cuanto al resto, desestime el recurso y en consecuencia confirme la sentencia dictada con fecha 23 de septiembre de 2015, por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y condene en costas a la parte recurrente».

**QUINTO.-** La representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia también formalizó su oposición al recurso de casación, con un escrito que finalizó con este Suplico:

«[...] Resuelva que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por don Bienvenido nº 420/2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco».

**SEXTO.-** Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso inicialmente la audiencia de 31 de enero de 2017, que quedó suspendido por haberse acordado conceder a las partes litigantes un plazo para que efectuasen las alegaciones sobre el planteamiento a que seguidamente se hará referencia.

**SÉPTIMO.-** Presentadas esas alegaciones, se dictó auto de 30 de mayo de 2017 por el que se acordaba plantear ante el Tribunal Constitucional cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 120.1 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, por posible vulneración del artículo 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

**OCTAVO.-** El auto de 14 de noviembre de 2017 del Tribunal Constitucional acordó inadmitir a trámite la cuestión prejudicial de validez que ha sido mencionada.

**NOVENO.-** Recibido del Tribunal Constitucional el auto anterior se dio traslado a las partes para efectuar las alegaciones que estimasen oportunas, con el resultado que consta en las actuaciones.

**DÉCIMO.-** Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 20 de marzo de 2018.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Liquidación tributaria litigiosa, fase económico-administrativa, proceso de instancia y parte recurrente en la actual casación.*

Don Bienvenido presentó el 25 de junio de 2008 autoliquidación por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2007, en la que consignó una cantidad a devolver de 1.870,88 euros.

La oficina gestora de la Diputación Foral de Bizkaia practicó el 10 de septiembre de 2008 una liquidación provisional confirmando la presentada por el interesado.

El servicio de tributos directos efectuó requerimiento el 13 de abril de 2012 (notificado el 25 inmediato siguiente) sobre determinados datos y documentos (certificación de retenciones por rendimientos de actividades profesionales y artísticas) y, tras la aportación de la documentación requerida, la Administración



tributaria practicó el 9 de noviembre de 2012 nueva liquidación provisional con el resultado de una cuota a ingresar de 26.169,32 euros.

Este resultado fue consecuencia de lo siguiente: la reducción del importe de las retenciones por actividades económicas, consignado por el contribuyente en su autoliquidación, desde la cantidad de 45.347,20 euros hasta la inferior suma de 24.049,99 euros.

Don Bienvenido interpuso reclamación económico-administrativa y le fue desestimada por acuerdo de 18 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAF).

Este acuerdo analizó y rechazó los dos motivos de impugnación siguientes.

Un primero que sostuvo la caducidad del procedimiento, con el alegato de que se trataba de un procedimiento de oficio iniciado por requerimiento notificado el 25 de abril de 2012 y finalizado con la liquidación controvertida notificada el 21 de noviembre de 2012.

Y un segundo que esgrimió la improcedencia de practicar una segunda liquidación provisional.

El proceso de instancia fue iniciado por don Bienvenido mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido frente a estas actuaciones administrativas: (i) la liquidación de 9 de noviembre de 2012 antes mencionada; (ii) el acuerdo del TEAF; (iii) la nueva liquidación de intereses girada por el periodo de la reclamación económico-administrativa; y (iv) «*el articulado de la Norma Foral General Tributaria, en cuanto a que vaya en contrario (sic) de lo dispuesto en la LGT en materia del procedimiento en la liquidación recurrida*».

La demanda deducida ejercitó como pretensiones, en el «*suplico*» de la misma, la no conformidad a derecho tanto de los artículos 102, 123 y 124, de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia [«NFGT/TH de Bizkaia de 2005»] como de la liquidación y el acuerdo del TEAF impugnados; y, así mismo, la condena de la Administración al reintegro de los gastos de los avales y de sus intereses.

El recurso jurisdiccional fue estimado parcialmente por la sentencia que es objeto del actual recurso de casación.

Una estimación parcial que, según ya ha sido indicado en los antecedentes, lo fue en este sentido: (1) revocar parcialmente los actos recurridos exclusivamente en cuanto a los intereses de demora y retrotraer las actuaciones para que la Hacienda Foral de Bizkaia trasladase al demandante liquidación motivada de esos intereses; y (2) rechazar las pretensiones ejercitadas en la demanda en cuanto excedan del anterior pronunciamiento.

La sentencia de instancia reiteró el rechazo de esos dos motivos de impugnación ya desestimados en la fase económico-administrativa.

El actual recurso de casación ha sido interpuesto también por don Bienvenido .

**SEGUNDO.-** *Las razones de decidir del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAF) y la sentencia recurrida.*

Expuestas aquí en sus aspectos esenciales se pueden resumir en lo que continúa.

1. Rechazan la impugnación de la NFGT/TH de Bizkaia de 2005 porque consideran que las diferencias entre dicha NFGT y la LGT 2003 no inciden en la sustancia del Procedimiento Administrativo Común.

2. Desde la aplicación de esa NFGT del TH de Bizkaia de 2005 sostienen que no ha habido caducidad por lo siguiente:

- Rige el plazo general de caducidad de 6 años del artículo 70 (incluido en el título I).

- No rige el plazo de seis meses previsto en el artículo 102 (Tit III, Cap. II Ns Comunes), porque se aplica la exclusión que establece el último párrafo de su apartado 1 para los procedimientos de gestión iniciados por autoliquidación, para los que dispone: «*podrán extenderse hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad, en su caso*».

3. Desde la aplicación también del artículo 124 (apartados 5 y 6) de esa NFGT del TH de Bizkaia, sostienen que era procedente la segunda liquidación provisional porque solo ésta impedida en estos dos casos: que se hubiera ya practicado liquidación definitiva en relación con la misma autoliquidación o declaración; o que la liquidación anterior hubiera sido dictada a consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada.

**TERCERO.-** Los artículos 102, 123 y 124, de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y su encuadramiento sistemático dentro de dicho texto normativo [en la redacción que tenían antes de la reforma efectuada por la Norma Foral 2/2017].



## «TÍTULO II. LOS TRIBUTOS.

[...].

## TÍTULO III. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

[...].

### CAPÍTULO I. PRINCIPIOS GENERALES. [...]

### CAPÍTULO II. NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS [...]

#### SUBSECCIÓN PRIMERA. FASES DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS [...]

#### SUBSECCIÓN TERCERA. OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y PLAZOS DE RESOLUCIÓN

[...].

Artículo 102. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro de la Administración competente para su tramitación.

Quedan excluidos de lo dispuesto en este apartado los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación así como el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad, en su caso.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho constitucional de petición y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos. En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad del procedimiento, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en esta Norma Foral. Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y





otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

[...].

### CAPÍTULO III ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

#### SECCIÓN PRIMERA. DISPOSICIONES GENERALES [...]

#### SECCIÓN SEGUNDA. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA [...]

#### SUBSECCIÓN PRIMERA. PROCEDIMIENTO INICIADO MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN [...]

#### SUBSECCIÓN SEGUNDA. PROCEDIMIENTO INICIADO MEDIANTE DECLARACIÓN [...]

#### SUBSECCIÓN TERCERA. DISPOSICIONES COMUNES A LOS PROCEDIMIENTOS INICIADOS MEDIANTE AUTOLIQUIDACIÓN O DECLARACIÓN.

##### Artículo 123. Revisión de autoliquidaciones y declaraciones.

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

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

##### Artículo 124. Práctica de liquidaciones provisionales.

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

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

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

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

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

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

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

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

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



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

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

**CUARTO.-** El motivo único del actual recurso de casación interpuesto por don Bienvenido .

Este motivo único se formaliza por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional (LJCA ), y reprocha a la sentencia recurrida la vulneración de la Ley General Tributaria de 2003 (de los preceptos luego citados en el desarrollo del motivo), en relación con el principio de igualdad consagrado en el artículo 1.1 de la Constitución (CE ).

Un reproche que se le dirige por no haber apreciado que esos preceptos de la LGT 2003 son infringidos tanto por Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia [NFGT del TH de Bizkaia], como por la liquidación controvertida.

La explicación o desarrollo de este motivo se articula a través de cuatro apartados, cuyas ideas esenciales o argumentos son los siguientes.

**I.-** Hay una regulación diferente del procedimiento tributario aquí seguido en la LGT 2003 y en la NFGT del TH de Bizkaia que sí es relevante para el ciudadano vizcaíno.

Esas diferencias conciernen al procedimiento de verificación de datos que, según el recurso, es el que ha sido seguido en la liquidación controvertida aunque en la NFGT de Bizkaia tenga otra denominación; y están referidas a estas tres materias o cuestiones:

- La necesidad de propuesta de liquidación, exigida por el artículo 132 de la LGT 2003 pero no por el 124 de la NFGT del TH de Bizkaia.

- La caducidad del procedimiento, pues el artículo 133.d) de la LGT 2003 la dispone una vez transcurrido el plazo de seis meses regulado en su artículo 104.1, mientras que no lo establecen los artículos 123 y 124 de la NFGT del TH de Bizkaia en correspondencia con su artículo 102.

- La exclusión del procedimiento de verificación de datos para la comprobación de actividades económicas dispuesta en el artículo 131.d) de la LGT 2003 , sin que esa misma exclusión figure en el artículo 123.2 de la NFGT del TH de Bizkaia.

La trascendencia de esa diferencia es evidente, según el recurso, porque el ciudadano vizcaíno no tiene las ventajas que significan la posibilidad de alegaciones que es inherente a la propuesta de liquidación, la caducidad y que la comprobación de actividades económicas quede reservada al procedimiento más garantista de comprobación limitada.

Y se añade que es, con base en la relevancia de esas diferencias, por lo que se pide la nulidad de los artículos 102 , 123 y 124 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia, como también la del procedimiento de revisión de liquidación aquí seguido, por ser este contrario a lo establecido para la verificación de datos en los artículos 104 , 131 , 132 y 133 de la LGT 2003 .

**II.-** Ha sido omitida por la sentencia recurrida la prevalencia que corresponde a la LGT 2003 en lo que dispone sobre esas tres garantías que son sustraídas al contribuyente vizcaíno; una prevalencia que ha de reconocerse a dicha LGT de 2003 por la significación que le corresponde de procedimiento administrativo tributario común en todo el Estado.

Y el recurso invoca y transcribe la STS de 26 de enero de 2012 (casación 4318/2008 ), en lo que declara sobre que el marco tributario común tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de todos los españoles.

**III.-** La NFGT del TH de Bizkaia sí que se aparta e incide en la sustancia del Procedimiento Administrativo Común.

Así acontece, según el recurso, porque las tres diferencias que han sido apuntadas en la norma Foral no se compaginan con los objetivos que aparecen en la exposición de Motivos de la LGT de 2003 de reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica.

**IV.-** La sentencia recurrida es contraria a Derecho cuando afirma que la NFGT del TH Bizkaia es conforme con el régimen constitucional de distribución de competencias y, por lo tanto, infringe el principio de igualdad proclamado en el artículo 1.1 de la Constitución .

Y lo es, según el recurso, porque no hay ningún Derecho Histórico que ampare la divergente regulación que se viene señalando; y porque, de existir, este no podría ir contra el principio de igualdad del artículo 1.1 de la Constitución ni contra el marco tributario común establecido en la LGT de 2003 para dar satisfacción a ese principio.

**QUINTO.-** *Respuesta a la inadmisibilidad sostenida en su escrito de oposición por la Diputación Foral de Bizkaia.*

La inadmisibilidad que esgrime la defectuosa interposición del recurso de casación no puede ser acogida porque, en el escrito correspondiente, aparecen claramente identificados los preceptos cuya vulneración es denunciada, aunque en el enunciado inicial se haga a estos efectos una remisión al desarrollo posterior; y también son visibles los argumentos que se exponen intentar para sostener las vulneraciones [con independencia de la suerte que estos puedan alcanzar).

En lo que hace a la inadmisibilidad que se opone invocando la falta de competencia de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo para conocer la impugnación indirecta de la de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que en la instancia fue planteada por la parte actora, ha de señalarse que esa inadmisibilidad tampoco puede ser compartida por lo siguiente: (a) la falta de validez de esa Norma Foral sí se puede hacer valer dentro del proceso contencioso-administrativo, aunque en último término corresponda decidirla al Tribunal Constitucional; y (b) así ha de ser porque a la jurisdicción ordinaria sí le corresponde hacer un juicio previo de posible inconstitucionalidad o ilegalidad de la Norma Foral, a los efectos de descartarla [como hace la sentencia recurrida], o de elevar la posible cuestión al Tribunal Constitucional.

**SEXTO.-** *Análisis del recurso de casación: aclaraciones previas.*

El recurso de casación reitera la petición de nulidad de los artículos 102, 123 y 124 de la NFGT del TH de Bizkaia que ya fue deducida en el proceso de instancia y no fue estimada por la sentencia recurrida, y su debido análisis requiere efectuar estas tres aclaraciones previas.

1.- La primera aclaración previa que ha de hacerse a este respecto es la siguiente: la nulidad de esos preceptos de la Norma Foral, pedida por la vía de su impugnación indirecta, solo procedería en la medida en que la aplicación de dichos preceptos en la actuación de la Administración tributaria que finalizó con la liquidación controvertida hubiera conllevado necesariamente un incumplimiento de los mandatos de la LGT que, por encarnar conceptos fundamentales del sistema tributario que ese texto legal define y configura, hayan de ser respetados por la normativa tributaria que sea aprobada por los Territorios Históricos [según lo establecido en el artículo 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco].

2.- La segunda aclaración previa que procede concierne al problema de la competencia para conocer los recursos sobre la validez de las Normas Fiscales de los Territorios Históricos, que ha de efectuarse tomando en consideración lo razonado en el auto de 14 de noviembre de 2017 del Tribunal Constitucional.

Este auto ha decidido inadmitir a trámite la cuestión prejudicial de validez que esta Sala Tercera del Tribunal Supremo planteó en el actual proceso en relación con el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia, por su posible vulneración del artículo 3.2.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y para ello ha razonado lo siguiente:

«[...] como quiera que la atribución a la justicia constitucional del enjuiciamiento de las normas forales fiscales debe ajustarse a los exactos términos establecidos por la disposición adicional quinta LOTC , según la cual a este Tribunal solo le corresponde el control de las normas forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el art. 41.2 a) EAPV, esto es, las que se dirijan a "mantener, establecer y regular", dentro de cada territorio histórico, "su régimen tributario", debemos concluir que un precepto como el art. 102.1 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, cuyo contenido no es regular una concreta figura tributaria, sino una regla general sobre el plazo máximo de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos, aplicable a todos los que sean competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia, queda fuera del ámbito de la jurisdicción constitucional.

En conclusión, la presente cuestión debe ser inadmitida, al plantearse sobre un precepto que no pertenece al "núcleo" del régimen foral [preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010 y STC 118/2016 , FJ 2 a), con cita de la STC 76/1988, de 26 de abril , FFJJ 2 y 4], cuyo control, por ello, corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa».





Y lo que resulta de ese razonamiento es que, en lo que hace al control de validez de las Normas Forales de los Territorios Históricos, procede establecer la siguiente distinción:

(a) Normas Forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el art. 41.2 a) EAPV, esto es, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular», dentro de cada territorio histórico, «su régimen tributario», cuyo control de validez corresponde al Tribunal Constitucional; y

(b) Normas Forales cuyo contenido no es regular una concreta figura tributaria, sino una regla general sobre el plazo máximo de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos, aplicable a todos los que sean competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia y, por tal razón, no pertenecientes al «núcleo» del régimen foral, cuyo control queda fuera del ámbito de la jurisdicción constitucional y, por ello, corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa.

3.- La tercera aclaración previa es que el artículo 102.1 de la NFGT del TH de Bizkaia de 2005 ha recibido una nueva redacción a través del número veintiuno del artículo único de la Norma Foral 2/2017, 12 de abril, de reforma parcial de dicha NFGT del TH de Bizkaia.

Ese número veintiuno dispone:

«Se Modifica El apartado 1 del artículo 102, que queda redactado en los siguientes términos:

"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde a fecha de notificación del acuerdo de inicio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro e la Administración competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el vencimiento del plazo de prescripción"».

El preámbulo de esa NF 2/2017 explica la razón de la reforma así:

«Uno de los aspectos más novedosos de la presente Norma Foral es el que afecta a los procedimientos y actuaciones de aplicación de los tributos en el ámbito de la gestión. Así, se incorporan importantes novedades en los procedimientos de gestión tributaria con el fin de garantizar una mayor seguridad jurídica a las y los contribuyentes, entre las que destaca el establecimiento de un plazo de caducidad e seis meses para la terminación de los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración».

Y el resultado de esta modificación ha sido, según afirma el antes mencionado auto de 14 de noviembre de 2017 (en su FJ 2), que la nueva redacción es equivalente al artículo 104.1 de la LGT de 2003 en relación con los procedimientos tributarios que están sometidos a un plazo máximo de duración.

**SÉPTIMO.-** *Rechazo de la impugnación indirecta de los artículos 123 y 124 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia,*

A la aplicación de estos artículos 123 y 124 de la NFGT de Bizkaia se imputan estas dos consecuencias en el procedimiento de verificación de datos que determinó la liquidación controvertida: la omisión de propuesta de liquidación y la no exclusión en ese procedimiento de verificación de datos de actividades de comprobación de actividades económicas.

Ninguna de esas dos imputaciones puede ser tomada en consideración a los efectos de dudar de la validez de esos artículos 123 y 124 de la NFGT/TH de Bizkaia por su posible contradicción con el esquema de conceptos contenido en la Ley General Tributaria de 2003 (LGT de 2003); y las razones que así lo determinan son estas que a continuación se exponen.

La primera es que el requerimiento de documentación estuvo referido a actividades manifestadas por el interesado en su propia autoliquidación a los efectos de las retenciones que consignaba le habían sido practicadas, por lo que no se le exigió documentación o justificación que excediera de la que es propia del procedimiento de verificación de datos regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT de 2003 .

Y la segunda es que no hubo indefensión frente a la liquidación finalmente practicada porque, con anterioridad a la misma, a través del requerimiento efectuado, pudo el obligado tributario alegar cuanto conviniera a sus intereses; como también la liquidación controvertida ha podido ser impugnada sin limitación ni condicionamiento alguno.

**OCTAVO.-** *Acogida de la impugnación indirecta del artículo 102 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia.*

La potestad normativa de los Territorios Históricos para regular la materia tributaria resulta de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, el artículo 3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 1 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo. El mencionado artículo 1 dispone:

«Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán [...] regular [...] su régimen tributario».

Pero el artículo 3 de ese Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece un límite a dicha potestad que se regula así:

«Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán:

a) A la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos».

Este límite significa que las Normas Forales fiscales no pueden contradecir el esquema conceptual básico de la Ley General Tributaria; y el control de su cumplimiento, tratándose de una Norma Foral que no regula una concreta figura tributaria sino que es aplicable a todos los tributos que sean competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia, corresponde, según lo que antes se expuso, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Esta Sala ha de efectuar, pues, el control de validez del artículo 102 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio de Bizkaia, en la redacción que tenía con anterioridad a la reforma efectuada por la Norma Foral 2/2017; y la conclusión a la que llega es que ese precepto no respeta el límite del artículo 3 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las razones que así lo determinan y las consecuencias que de ello han de derivarse son las siguientes.

1.- La LGT de 2003 establece una doble salvaguardia para el principio constitucional de seguridad jurídica en lo que concierne a la operatividad que ha de tener en la relación jurídico tributaria, pues lo hace en una vertiente sustantiva y procedimental.

La vertiente sustantiva tiene básica su expresión en la institución de la prescripción (artículos 66 y siguientes) que, en lo que se refiere a la Administración tributaria, significa el periodo máximo para ejercitar el derecho de liquidación de la deuda tributaria y, una vez liquidada, para exigir el pago; y comporta para el obligado tributario el conocimiento de la fecha en que terminará para él la incertidumbre sobre dicha deuda.

La vertiente procedimental tiene su expresión en los diferentes plazos establecidos para la finalización de los procedimientos tributarios y en las consecuencias previstas para su vencimiento; y el objetivo es, así mismo, poner un tope temporal a la situación de incertidumbre sobre la finalización y las consecuencias de cada uno de los procedimientos que hayan sido iniciados.

Y dicha dualidad pone también de manifiesto el propósito del legislador estatal de someter el procedimiento tributario a un plazo diferente y mucho más breve que el establecido para la prescripción.

2.- Esa vertiente procedimental tiene su regulación general en el artículo 104 de la LGT de 2003, incluido en el título III [*La aplicación de los tributos*] dentro de su Capítulo II [*Normas Comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*]; y dicha regulación general, en lo que se refiere al plazo y al efecto que produce de la terminación del procedimiento por caducidad, es expresamente reiterada en la específica regulación del *procedimiento de verificación de datos* (artículo 133).

3.- En dicha vertiente procedimental han existido diferencias entre la LGT de 2003 y el texto que tenía el artículo 102.1 de la NFGT del TH de Bizkaia de 2005 con anterioridad a la modificación que de este precepto ha realizado la antes mencionada Norma Foral 2/2017; un precepto que figura incluido, dentro del TÍTULO III [«LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS»], en el Capítulo II [«NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS»].

Ese texto anterior del artículo 102.1 establecía, como regla general, un plazo y unas consecuencias, que eran coincidentes con la regulación del artículo 104 de la LGT de 2003); pero añadía lo siguiente:

«Quedan excluidos de lo dispuesto en este apartado los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación así como el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad, en su caso».

Más adelante esa misma NFGT del TH de Bizkaia de 2005 incluye, también dentro del TÍTULO III [«LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS»] pero en el diferente Capítulo III [«ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA»] unas disposiciones comunes (artículos 123 y 124) para los procedimientos de gestión



iniciados por autoliquidación o declaración en las que se permite una revisión de la autoliquidación o la declaración en los mismos casos y con la misma finalidad del procedimiento de verificación de datos de la LGT, aunque sin la previsión para ellos de un plazo procedimental distinto y más breve que los plazos de prescripción o caducidad establecidos respecto del ejercicio de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículos 64 y 70).

Y la consecuencia derivada de lo que acaba de señalarse era esta: que con anterioridad a la reforma del artículo 102.1 realizada por la NF 2/2017, al regir para ellos la exclusión regulada en el texto inicial de este precepto, era posible extender los procedimientos a que se referían esas disposiciones comunes hasta el vencimiento de los plazos de prescripción o caducidad establecidos respecto del ejercicio de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

4.- Esa caducidad procedimental omitida en el texto inicial de la Norma Foral 2/2005, distinta y más breve que los plazos de prescripción o caducidad previstos para la potestad administrativa de determinar la deuda tributaria, contradice esos conceptos básicos asumidos por la LGT de 2003 en lo relativo a la salvaguarda del principio de seguridad jurídica en su vertiente procedimental.

5.- Habiendo sido ya modificado el artículo 102.1 de la NFGT del TH de Bizkaia de 2005 no procede declarar la nulidad de la redacción actualmente vigente, pero sí ha de hacerse un expreso pronunciamiento de nulidad del texto anterior de ese artículo 102.1 que fue aplicado a la liquidación litigiosa y decidirse la actual casación tomando en consideración dicha nulidad.

**NOVENO.-** *Decisión final sobre el recurso de casación y sobre el recurso contencioso-administrativo deducido en el proceso de instancia.*

Lo anterior conduce a estimar el recurso de casación y a anular la sentencia recurrida, con el resultado de la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia únicamente a estos concretos efectos:

(a) declarar la nulidad de la liquidación tributaria que fue practicada a don Bienvenido el 9 de noviembre de 2012 por el IRPF del ejercicio de 2007 con el resultado de una cuota a ingresar de 26.169,32 euros; y

(b) declarar nulo, dentro de texto que tenía el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Bizkaia, con anterioridad a su nueva redacción llevada a cabo por el número veintiuno del artículo único de la Norma Foral 2/2017, 12 de abril, de reforma parcial de dicha Norma Foral 2/2005, el siguiente párrafo:

«los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación».

La nulidad de la liquidación de 8 de noviembre de 2012 procede por ser de apreciar caducidad en el procedimiento en el que fue practicada, al haber transcurrido en la anterior fecha más de seis meses desde el requerimiento de 12 de abril de 2012 y notificado el 25 de abril de 2012; siendo de significar que estas dos fechas aparecen recogidas tanto en la resolución del Tribunal Económico Administrativo y en la sentencia recurrida, sin que hayan sido eficazmente combatidas por las partes demandadas.

La nulidad del artículo 102.1 de la NFGT del TH de Bizkaia de 2005 ha de ser declarada por lo que con anterioridad ha sido razonado.

Y la Sala considera conveniente realizar esta puntualización final: que la naturaleza de recurso extraordinario que corresponde a la casación ha obligado, en lo que hace al enjuiciamiento de la controversia suscitada en la instancia que aquí ha sido efectuado, a ceñirlo a las cuestiones a las que ha quedado limitado el debate en los motivos de casación.

**DÉCIMO.-** *Costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, respecto de las costas causadas en la instancia son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 de dicho precepto para inaplicar la regla general de la imposición; y no se hace pronunciamiento expreso de condena sobre las que corresponden a esta casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Bienvenido contra la sentencia de 23 de septiembre de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 198/2014), anular dicha sentencia



recurrida y estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto en el proceso de instancia por el mencionado recurrente con las consecuencias de lo que se declara a continuación.

**2.-** Anular, por no ser conforme a Derecho, la liquidación tributaria que fue practicada a don Bienvenido el 9 de noviembre de 2012 por el IRPF del ejercicio de 2007 con el resultado de una cuota a ingresar de 26.169,32 euros; con la condena a la Administración tributaria demandada en la instancia a que devuelva al recurrente lo ingresado por dicha liquidación anulada, más los intereses legales correspondientes al período que medie entre el ingreso y la devolución, y le indemnice también con el importe de los gastos de los avales constituidos y sus intereses legales desde que tales gastos se produjeron.

**3.-** Declarar nulo, dentro de texto que tenía el artículo 102.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, con anterioridad a su nueva redacción llevada a cabo por el número veintiuno del artículo único de la Norma Foral 2/2017, 12 de abril, de reforma parcial de dicha Norma Foral 2/2005, el siguiente párrafo:

«los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación».

**4.-** No hacer especial imposición de las costas causadas en el proceso de instancia y en este recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Díaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.