

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 546/2015

DE Pro.ordinario

SENTENCIA NUMERO 424/2016



ILMOS. SRES.
PRESIDENTE:
DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:
DON ÁNGEL RUIZ RUIZ
DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

(J. Gastón)

En Bilbao, a seis de octubre de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 546/2015 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna el acuerdo de 21 de mayo de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2007 a 2011, ambos inclusive, y sanciones derivadas de las mismas.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTE: D. JESÚS MANUEL HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, representado por la Procuradora D^a. ICIAR OTALORA ARIÑO y dirigido por el letrado D. JOSEBA RENOBLES BARBIER.

-DEMANDADA: DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora D^a. MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por el letrado D. JOAQUIN GASTÓN FERNÁNDEZ DE ARCAJA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 5 de octubre de 2015 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora D^a. ICIAR OTALORA ARIÑO, actuando en nombre y representación de D. JESÚS MANUEL HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 21 de mayo de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2007 a 2011, ambos inclusive, y sanciones derivadas de las mismas; quedando registrado dicho recurso con el número 546/2015.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando la demanda en su integridad:

- Se declare que el acto impugnado no se ajusta a Derecho, anulándolo y ordenando la nulidad de actuaciones por no haberse tramitado el procedimiento administrativo legalmente establecido, conforme a la naturaleza de la actividad empresarial revisada y las actuaciones realmente realizadas.

- Se declare que el acto impugnado no se ajusta a Derecho, anulándolo y ordenando la caducidad de actuaciones.

- Alternativa y subsidiariamente, se declare que el acto impugnado no se ajusta a Derecho, anulándolo y ordenando que se declare como rendimientos netos de los cinco ejercicios revisados el establecido de conformidad con lo dispuesto en el hecho segundo de la demanda.

- Se declare que las liquidaciones derivadas de los expedientes sancionadores del acto impugnado no se ajustan a Derecho, anulándolo y ordenando la nulidad de las mismas.

Todo ello con imposición de costas a la Administración demandada.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso en todos los pedimentos, confirmándose en consecuencia el acto administrativo impugnado.

CUARTO.- Por Decreto de 13 de abril de 2016 se fijó como cuantía del presente recurso la de 255.453,65 euros.

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

SEXTO.- Por resolución de fecha 20/09/16 se señaló el pasado día 27/09/16 para la votación y fallo del presente recurso.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Acto impugnado. Pretensiones ejercitadas. Motivos de impugnación y de oposición al recurso.

Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso-administrativo número 546/2015, el acuerdo de 21 de mayo de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2007 a 2011, ambos inclusive, y sanciones derivadas de las mismas.

El interesado, de alta en el epígrafe I 50550-carpintería y cerrajería de actividades económicas, modalidad directa simplificada, presentó sus autoliquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 2007 a 2011, practicando el Servicio de tributos directos liquidaciones provisionales en las que, a los efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad económica, excluyó determinados gastos correspondientes a partidas de compras, servicios de profesionales independientes y otros gastos de personal, por no presentar factura de los mismos ni constar en los libros de registro. Dictó además resoluciones sancionadoras por cada uno de los ejercicios como responsable de una infracción de no ingresar la deuda tributaria correcta.

Contra dichas liquidaciones y resoluciones sancionadoras interpuso recurso de reposición, que fue estimado en parte, tomando en consideración justificantes de retribuciones a colaboradores firmados por estos, en los que admiten haber recibido retribuciones, rechazando los justificantes en los que no consta la firma de los colaboradores, y teniendo en cuenta además diversas facturas de gastos presentadas.

Contra dicha resolución interpuso reclamación económico administrativa centrada en los gastos relativos al personal, alegando que con posterioridad a las liquidaciones pudo obtener certificados acreditativos de otros trabajadores que deben ser tenidos en cuenta a los efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad. El acuerdo del TEAF desestima las reclamaciones razonando que los gastos que el interesado pretende deducir deben entenderse en la categoría de colaboraciones, toda vez que los trabajadores no están declarados en los modelos 190, ni son objeto de retención, ni dados de alta por cuenta ajena, y pretenden ser acreditados mediante escritos de los propios colaboradores o reclamaciones judiciales de cantidades pendientes, sin aportación de facturas ni contratos de colaboración suscritos u otro tipo de documentación, además de no hallarse registrados en los libros de obligado cumplimiento.

Desestima las reclamaciones en relación con las sanciones razonando que concurre culpabilidad suficiente por falta de la necesaria diligencia, puesto que el actor ha entregado documentación parcial y de forma sucesiva, carece de libros de registro, o si los tiene, ha eludido su entrega, carece de documentación justificativa de los gastos pretendidos, ha trabajado con distintos colaboradores sin mediar contrato ni cumplimentar los requisitos de facturación,

Contra dicho acuerdo se interpone el presente recurso jurisdiccional, pretendiendo su anulación y la de los actos de los que trae causa, alegando los siguientes motivos de impugnación:

1) Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y de los actos posteriores que las confirman, por haberse tramitado el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y declaraciones previsto por el artículo 123 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante, NFGT), con omisión del procedimiento de comprobación limitada establecido por los artículos 120.1.e), 129 y 133 NFGT, invocando al efecto las sentencias de esta Sección 562/2014, de 12 de noviembre de 2014 (recurso 160/2013), 440/2014, de 18 de agosto de 2014 (Recurso 942/2012).

2) Caducidad del procedimiento de conformidad con lo previsto por el artículo 106.4.b) NFGT. Razona al efecto que, si en realidad la Hacienda Foral aplica un procedimiento de comprobación limitada que duró 10 meses y 15 días en los ejercicios 2007 a 2009 y más de 15 meses en el ejercicio 2011, se produjo la caducidad por el transcurso de más de seis meses, plazo previsto en dicho precepto.

3) Con carácter subsidiario, alega la infracción del principio de confianza legítima en relación con los medios de prueba solicitados durante el proceso de revisión. Razona al efecto que, con dificultades, ha tratado de obtener la documentación precisa para justificar los gastos de su actividad económica a lo largo de los ejercicios afectados, y que la búsqueda de tales pruebas se funda en la convicción de que era posible aportarlas en atención a la conducta del propio liquidador, que había admitido previamente las pruebas documentales, y aunque las pruebas documentales hayan sido aportadas con

posterioridad, deben ser consideradas a los efectos de determinar los gastos de la actividad económica, puesto que no pudieron ser aportados previamente durante la instrucción del expediente, cosa de la que fue advertido el liquidador.

4) Nulidad de las sanciones impuestas y de los actos que las confirman por falta de motivación de las resoluciones sancionadoras, que se limitan a mencionar el mero hecho de no haber ingresado las cuotas resultantes de la revisión.

La Diputación Foral de Bizkaia se opuso al recurso.

Alega que el motivo por el que se sustenta la nulidad de actuaciones por no haber seguido el procedimiento de comprobación limitada constituye una cuestión nueva no suscitada en la vía económico administrativa. Ello no obstante, alega que nos encontramos ante un procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación del artículo 120.1.a) NFGT, y que de conformidad con lo previsto por el artículo 121, la Administración puede revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas, y requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las mismas mediante requerimientos de documentación e información al amparo de los artículos 92, 115 y 123 NFGT, permitiendo el artículo 124.2.c) practicar la liquidación correspondiente cuando aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados.

Ello no obstante, alega que aun cuando se entendiera que el procedimiento que debió tramitarse es el de comprobación limitada, la utilización del procedimiento de revisión de autoliquidaciones no determina la nulidad de las liquidaciones practicadas de acuerdo con las sentencias de esta Sección, números 625/2014 y 633/2014 de 10 y 16 de diciembre de 2014 respectivamente y 10/2015, de 16 de enero de 2015, en las que la Sala se apartó expresamente del criterio sostenido por las sentencias 440/2014, de 18 de septiembre, 452/2014, de 26 de septiembre y 562/2014, de 12 de noviembre.

Se opone al motivo de impugnación por el que se propugna la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, alegando que se trata de una cuestión nueva no suscitada en la vía económico administrativa. Añade que nos encontramos ante un procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación al que no resulta aplicable el artículo 133 invocado por la actora, resultando de aplicación el artículo 102 que determina que el procedimiento podrá extenderse durante el plazo de prescripción o caducidad, en su caso, siendo así que si no se ha producido la prescripción no se ha producido la caducidad.

Respecto a la cuestión de fondo relativa a la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de los ejercicios liquidados, se opone por las propias razones del acuerdo recurrido.

Asimismo, se remite al acuerdo impugnado a los efectos de rebatir el motivo de impugnación por el que se denuncia la ausencia de culpabilidad y se postula la nulidad de las sanciones impuestas.

SEGUNDO: Planteamiento impugnatorio y marco normativo aplicable.

Postula el recurrente la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones confirmadas por el acuerdo recurrido, por haberse seguido indebidamente el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y declaraciones previsto por el artículo 123 NFGT, en lugar del procedimiento de comprobación limitada establecido por los artículos 120.1.e), 129 y 133 NFGT, que en su opinión resulta obligado, a tenor de los pronunciamientos de esta Sección en las sentencias 562/2014, de 12 de noviembre de 2014 (recurso 160/2013), 440/2014, de 18 de agosto de 2014 (Recurso 942/2012).

La Diputación Foral de Bizkaia alega que nos encontramos ante un procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación del artículo 120.1.a) NFGT, y que de conformidad con lo previsto por el artículo 121 la Administración puede revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas, y requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las mismas mediante requerimientos de documentación e información al amparo de los artículos 92, 115 y 123 NFGT, permitiendo el artículo 124.2.c) practicar la liquidación correspondiente cuando aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados, y que en todo caso, la indebida tramitación del procedimiento no ha causado indefensión y no es por ello determinante de nulidad radical de las liquidaciones.

A la hora de dar respuesta a dicho planteamiento impugnatorio debemos partir de la regulación de los procedimientos de gestión tributaria establecida por la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 123.1 LGT contempla en su apartado c) el procedimiento de verificación de datos, y en su apartado e) el procedimiento de comprobación limitada. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131.1.d) el procedimiento de verificación de datos puede ser utilizado por la Administración tributaria “Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.”

Por tanto, cuando se requiere la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, referido a rendimientos de actividades económicas, no cabe seguir el procedimiento de comprobación de datos, sino el de comprobación limitada regulado por los artículos 136 y siguientes.

Finalmente, en lo que ahora importa, ambos procedimientos están sujetos a un plazo de caducidad de seis meses a tenor de lo dispuesto por el artículo 104 LGT.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que con carácter general constituye una réplica de la LGT, contempla sin embargo en los apartados a) y b) su artículo 120.1 los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración, y en su apartado e) el procedimiento de

comprobación limitada. En relación con los dos primeros, el artículo 123 prevé la posibilidad de revisar las autoliquidaciones o declaraciones presentadas con el objeto de comprobar si ha sido aplicada debidamente la normativa tributaria y si los datos consignados coinciden con los que obran en poder de la Administración, previendo que a tales efectos la Administración podrá requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones o declaraciones presentadas, así como la aportación de aquellos documentos cuya presentación fuera necesaria para la correcta aplicación del tributo, sin establecer limitación alguna en relación con las actividades económicas.

Tales procedimientos no se hallan sujetos a un plazo de caducidad, previendo el artículo 124 la posibilidad de practicar sucesivas liquidaciones provisionales cuando la Administración descubra que en la autoliquidación o declaración revisadas concurre alguna de las circunstancias previstas en el número 2 de dicho precepto (errores aritméticos, cuando los datos no coincidan con los que se hallan a disposición de la Administración en virtud de otras declaraciones del propio interesado o de terceros, cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte de la propia declaración o autoliquidación, y cuando sea consecuencia del procedimiento de comprobación restringida a que se refiere el artículo 154).

El procedimiento de comprobación limitada se regula de forma sustancialmente coincidente con la de la LGT en los artículos 129 a 133, con la diferencia de que tampoco se halla sometido a caducidad.

Pues bien, en dicho marco normativo la cuestión que se nos plantea es si resulta directamente aplicable la LGT y, como consecuencia de ello, al venir referidas las liquidaciones a los rendimientos de actividades económicas, no cabe tramitar el procedimiento de comprobación de datos sino que debe seguirse el de comprobación limitada con aplicación del plazo de caducidad de seis meses, y en el supuesto de que la respuesta fuera afirmativa, determinar si la NFGT tiene naturaleza de norma foral fiscal y su control ha de someterse al Tribunal Constitucional mediante una cuestión prejudicial de conformidad con lo previsto por la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, o bien, carece de ella, y en atención a su naturaleza reglamentaria se halla en consecuencia la Sala habilitada para inaplicarla de conformidad con lo previsto por el artículo 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

TERCERO: Directa aplicación de la Ley General Tributaria. La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, no es una norma foral fiscal a los efectos de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Esta Sección se ha pronunciado en reiteradas ocasiones en relación con ambas cuestiones, concluyendo que la Ley General Tributaria resulta directamente aplicable en el ámbito de cada uno de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por tratarse de la norma de procedimiento común en materia tributaria,

competencia reservada exclusivamente al Estado por el artículo 149.1.18ª CE, y, de otro lado, que la Norma Foral General Tributaria no es una norma foral fiscal en los términos de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

A) Directa aplicación de la Ley General Tributaria.

Debemos dilucidar si es directamente aplicable al caso el art. 131-d) LGT y si el procedimiento se halla sujeto al plazo de caducidad previsto por el art. 104 LGT.

En este punto es obligado estar a los pronunciamientos efectuados por la Sala en las sentencias de esta misma Sección nº410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), confirmada por la STS de 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008), y 396/2011, de 31 de mayo (Rec.1906/2008), entre otras.

En esencia, la Sala concluyó en tales sentencias que el art. 149.1.18ª CE reserva al Estado la competencia exclusiva (no básica, ni compartida) sobre “procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas” y que, en materia tributaria, de conformidad con lo previsto por la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, la Ley General Tributaria constituye el procedimiento administrativo común, y resulta en consecuencia directamente aplicable en los Territorios Forales de las Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se razona en ellas que la Disposición Adicional Primera de la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, cuya actualización se ha producido en virtud del Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por la LO 3/1979, de 18 de diciembre, que en su art. 41.1 y 2-a), establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios, y que las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, y a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma, lo que reitera en sus arts. 1 y 3 el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo. Pero, el régimen o sistema tributario que pueden establecer los Territorios Históricos en virtud de dicho marco normativo, comprende la regulación de los tributos concertados de normativa autonómica, pero no la regulación del procedimiento aplicable para su exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación, salvo las especialidades derivadas de su propia organización.

La STS de 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008) confirmó dicha tesis en los siguientes términos:

<< CUARTO.- En cuanto al segundo de los motivos casacionales, en el que la Diputación Foral de Guipúzcoa considera incorrectamente interpretado y aplicado el art. 149.1-6ª y 18ª 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 regirán por la Ley General Tributaria y, en su defecto, regirán 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. 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª 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, 149.1.14ª 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 eu 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 17 de marzo de 2005), era nulo, por vulnerar los arts. 149.1.18ª y 149.1.6ª 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 inadmisibilidad del mismo, en aplicación del art. 69.c) de la LJCA.

Asimismo, deberá desestimarse la pretensión subsidiaria de la Diputación recurrente, por considerar necesario el acceso efectivo a la jurisdicción de los actores Sres. Cesar Dionisio, dándoles la oportunidad de que subsanen la falta de agotamiento de la vía previa administrativa mediante la concesión de plazo para acudir a la vía económico-administrativa, pues no resulta pertinente que se invoque la caducidad de la acción por quien informó de manera incorrecta de los recursos existentes contra su propia resolución, perjudicando con ello a quien siguió de buena fe sus indicaciones.

De conformidad con lo preceptuado en el art. 72.2 de la LJCA, procede la publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de la declaración de nulidad del párrafo segundo del art. 247 de la Norma Foral 2/2005 de 3 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Guipúzcoa.>>

Con anterioridad, las SSTs de 21/03/2007 (Rec.16057/2002), de 31/03/2008 (Rec.1050/2003), 02/10/2009 (Rec. 1442/2005), y 26/04/2010 (Rec.469/2005) dictadas todas ellas en relación con la Comunidad Foral de Navarra, vinieron a mantener una posición distinta.

La STS de 31/03/2007 rechazó la infracción del principio de igualdad alegado por las recurrentes, con fundamento en que la sentencia de instancia rechazó la prescripción del derecho de la Hacienda Foral a liquidar el impuesto de sucesiones, en aplicación del plazo de diez años establecido por la normativa foral, pese a que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, establecía un plazo de cinco años, que quedó reducido a cuatro años por la Ley 50/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Dicha sentencia da respuesta a un único motivo de casación por el que se denunciaba la vulneración del principio de igualdad, pero no da respuesta directa a la cuestión de la aplicación directa de la Ley 1/1998, de 26 de febrero *ex art.149.1.18ª CE*, pese a que implícitamente admite la aplicación de la norma foral navarra que contemplaba un plazo de prescripción superior.

La STS de 31/03/2008 (Rec. 10050/2003) declaró la aplicación de disposición adicional primera de la Ley Foral 23/1998, de 30 de diciembre, que pospuso la aplicabilidad del nuevo plazo de prescripción de cuatro años hasta el 01/07/1999, rechazando la aplicación de la disposición final 7ª de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que establecía la prescripción de cuatro años con efectos desde el 01/01/1999. Asimismo, rechazó la aplicación en Navarra del plazo

máximo de duración del procedimiento inspector establecido por el art.29 de la Ley 1/1998, por entender que dicha ley no era directamente aplicable,

La STS de 02/10/2009 rechazó la directa aplicación del plazo de duración máxima del procedimiento de inspección, establecido en doce meses por el art. 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, entendiéndose que no es de aplicación directa en Navarra de conformidad con el Convenio Económico aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

La STS de 26/04/2010, rechazó el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad en relación con la disposición adicional primera de la Ley Foral 23/1998, de 30 de diciembre, que pospuso la aplicabilidad del nuevo plazo de prescripción de cuatro años hasta el 01/07/1999, por infracción del orden constitucional de reparto competencial establecido por el art. 149.1.1ª, 14ª y 18ª CE, como consecuencia de la infracción del plazo de prescripción de cuatro años previsto por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, con efectos desde el 01/01/1999 (disposición final 7ª), al considerar que no integra el procedimiento administrativo común al que se refiere el art. 149.1.18ª CE.

Con posterioridad, la STS de 2 de junio de 2016 (Recurso de casación número 1478/2015), afronta dicha cuestión examinando un recurso de casación contra una sentencia de esta Sección desestimatoria del recurso en el que se postulaba la nulidad del artículo 144.2 de la Norma Foral 1/1985, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en cuanto disponía que las actuaciones de comprobación e inspección concluyen a la fecha en que se notifique el acta que se formalice en las actuaciones, por su contradicción con el artículo 29 de la Ley estatal 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, a tenor del cual se entiende que las actuaciones de comprobación e inspección concluyen a la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de ellas, lo que tenía importancia a los efectos de establecer si el procedimiento de inspección había rebasado su duración máxima y resultaba como consecuencia de ello inane a los efectos de interrumpir la prescripción. El Tribunal Supremo confirma la sentencia de instancia que había desestimado dicho planteamiento, al considerar que la regulación efectuada por el Territorio Histórico de Guipúzcoa venía justificada por las peculiaridades organizativas de la propia Hacienda Foral guipuzcoana, en la medida en que, en ella, la Inspección únicamente propone la práctica de liquidaciones, a diferencia de la Inspección en territorio común, que las practica. Sin embargo, dicho pronunciamiento, aun cuando hace una amplia referencia a la STS 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008), no resulta determinante a los efectos de la cuestión que nos ocupa, toda vez que se limita a confirmar la sentencia de esta Sala que sostiene, que el territorio histórico es competente para regular las peculiaridades procedimentales que resulten necesarias para adaptar el procedimiento común a su propia realidad organizativa, criterio al que considero ajustado el artículo 144.2 de la NFGT de Guipúzcoa, pero no para regular un procedimiento distinto al margen de sus peculiaridades organizativas.

Pues bien, en atención a dicho Estado de la jurisprudencia, la Sala se ratifica en su posición, y concluye que en el supuesto de autos resulta de directa aplicación el art. 131-d) de la LGT, y ello porque las sentencias anteriormente citadas vienen referidas a la

Comunidad Foral de Navarra y, fundamentalmente, porque la STS 26 de enero de 2012 es de fecha posterior, y da una respuesta directa a la cuestión planteada en el marco del ordenamiento de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable.

A partir de dicha conclusión, se suscita la cuestión de si la Sala puede inaplicar la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o bien, ha de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional.

b) La NFGT no es una norma foral fiscal.

La cuestión relativa a si las Normas Forales generales tributarias de los territorios históricos, son normas forales fiscales a los efectos de la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, es una cuestión a la que la Sala ha dado respuesta afirmando la competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo para el conocimiento de los recursos que se interpongan contra ellas, al concluir que dicha disposición se refiere única y exclusivamente a las normas forales reguladoras de los tributos concertados.

Así en relación con la NFGT del Territorio Histórico de Gipuzkoa, entre otras, en las sentencias nº396/2011, de 31 de mayo (Rec.1906/2008), 621/2012, de 20 de noviembre, (Rec. 1338/2010), y con posterioridad en las sentencias núms 345 y 346 de 7 de junio de 2013 (Rec. 747/2011 y 1167/2011), cuyo criterio hemos de seguir en el presente momento, dada la sustancial identidad del planteamiento en relación con la de Bizkaia.

En dichas sentencias razonó la Sala que lo que la LO 1/2010 sustrae del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa y residencia ante el Tribunal Constitucional mediante el planteamiento de la cuestión prejudicial, son exclusivamente las "Normas Forales fiscales" de los Territorios Históricos de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, concepto que se refiere en el sistema de fuentes de los territorios históricos del País Vasco a una concreta categoría normativa cual la Norma Foral, no alcanzando por tanto a las normas jerárquicamente subordinadas a ella y, de otro lado, el alcance de la reserva al Tribunal Constitucional se limita a las normas forales reguladoras de los impuestos concertados, pero no a las normas forales reguladoras del procedimiento administrativo tributario.

En efecto, la lectura del Preámbulo de la LO 1/2010 es concluyente al respecto, al ceñir en todo momento el alcance de la reforma a las normas forales fiscales, locución que hasta en cinco ocasiones se hace equivalente a las normas reguladoras de los distintos impuestos concertados.

El Preámbulo de la LO 1/2010 reconoce que el sistema fiscal (art. 37.3.f) EAPV) pertenece al núcleo competencial exclusivo de los territorios históricos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del concierto económico o convenios», lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (art. 41.2.a), lo que se

hace equivalente a la regulación de los tributos concertados, pero como esta Sala ha concluido, no incluye el procedimiento administrativo común tributario, que es materia que está reservada al Estado.

Dicha interpretación viene avalada por el auto del Tribunal Constitucional 190/2010, de 1 de diciembre, por el que se declaró la falta de jurisdicción del Tribunal Constitucional para conocer de un recurso de casación seguido ante el Tribunal Supremo en relación con las normas forales de Gipuzkoa, en los siguientes términos:

<< 2. [...] Así pues, en una consideración liminar de las reformas legislativas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, cabe concluirse, a los efectos que ahora interesan, que el Tribunal Constitucional tiene atribuido el conocimiento de los recursos y cuestiones sobre las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco regulados en la disposición adicional quinta, apartados primero y segundo, de la LOTC, a los que son de aplicación, en materia de interposición, legitimación, tramitación y Sentencia lo establecido, respectivamente, para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad en el Título II LOTC, así como las disposiciones comunes a uno y otro procedimiento de declaración de inconstitucionalidad, ajustándose el parámetro de validez de aquellas normas forales a lo dispuesto también en el art. 28 LOTC para el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. De otra parte, queda excluido el orden jurisdiccional contencioso-administrativo del conocimiento de los recursos directos e indirectos que se interpongan contra dichas normas forales, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional "en los términos establecidos en la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica" [arts. 9.4 in fine LOPJ y 3 d) LJCA].

3. Este Tribunal entiende que el ámbito de su jurisdicción en relación con el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se circunscribe exclusivamente a los recursos y cuestiones regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC que se promuevan contra dichas normas tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En otras palabras, los únicos procesos a través de los cuales el legislador orgánico ha atribuido al Tribunal Constitucional el control de las normas forales fiscales de los mencionados Territorios Históricos son el recurso y la cuestión contemplados en la mencionada disposición adicional quinta de la LOTC, resultando efectiva dicha atribución, a falta de una expresa previsión legal en sentido contrario, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.>>

CUARTO: Nulidad de pleno derecho por omisión del procedimiento de comprobación limitada. No concurre.

Sentada la aplicación directa de la Ley General Tributaria resulta obligado concluir que las liquidaciones provisionales que están en el origen del presente recurso, y el acuerdo del TEAF que las confirma, son disconformes a derecho por omisión del procedimiento de comprobación limitada, que resulta obligado en relación con los rendimientos de actividades económicas de conformidad con lo dispuesto por el artículo

131.1.d) en relación con los artículos 136 y siguientes LGT, procedimiento que está revestido de mayores garantías.

Ahora bien, tal y como alega la Diputación Foral de Bizkaia, si bien la Sala en las sentencias que invoca el recurrente apreció que la omisión del procedimiento de comprobación limitada es determinante de nulidad radical, dicho criterio fue modificado con posterioridad por, entre otras, las sentencias de esta Sección números 576/2014, de 21 de noviembre (recurso 1035/2012) y 360/2015, de 15 de julio (recurso número 194/2014), razonando:

<<Ahora bien, dicha conclusión no determina la estimación del recurso, en la medida en que la Sala se aparta expresamente del criterio de las sentencias 440/2004, de 18 de septiembre, 452/2014, de 26 de septiembre y 562/2014, de 12 de noviembre, por el que se califica de nulidad de pleno derecho la omisión del procedimiento de comprobación limitada, ya que, en tales sentencias no fue objeto de debate el grado de invalidez que cabría asociar a dicho vicio de procedimiento, y la calificación adoptada de nulidad radical no se ajusta a la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia invalidante de los vicios formales en los términos que pasamos a argumentar.

La STS de 9 de junio de 2011 (Rec. 5481/2008) da cuenta de la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia anulatoria de los vicios de forma en relación con la causa de nulidad de pleno derecho prevista por el art. 217.1.e) LGT de los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido:

«QUINTO.- Centrándonos ya en los preceptos que se consideran infringidos por la sentencia según el Abogado del Estado, el primero de ellos, esto es, el apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria , que califica como nulos de pleno derecho "los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", plantea el problema de su aplicación en los casos de vicios de forma, pues el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , establece que "el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados", lo que significa que solo existirá nulidad de pleno derecho cuando el acto incurra en un defecto formal que produzca indefensión con relevancia constitucional.

Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979 , 21 de marzo de 1988 , 12 de diciembre de 1989 , 29 de junio de 1990 , 31 de enero de 1992 , 7 de mayo , 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993 , 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995 ,entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999 , "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965 , 22 de abril de 1967 , 19 de octubre de 1971 , 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997 , 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001 .

Un ejemplo típico de este tipo de nulidad de pleno derecho es la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución y al que se ha referido la Sentencia de esta Sala y Sección de 21 de octubre de 2010 (recurso de casación número 34/2006).»

En aplicación de dicha doctrina, la propia STS de 9 de junio de 2011 (Rec. 5481/2008) concluye que la jurisprudencia es reiterada y unánime en el sentido de que la falta de audiencia del interesado, que sin duda constituye el trámite más esencial para la garantía del derecho a la defensa, es determinante de anulabilidad, salvo concurrencia de indefensión material.

En aplicación de dicho criterio, la STS de 7 de diciembre de 2012 (Rec.1966/2011) sanciona con nulidad de pleno derecho la omisión del trámite de audiencia una liquidación del impuesto de sucesiones practicada sin requerimiento previo, sin audiencia y sin motivación, pero la SSTS de 28 de junio de 2012 (Rec.6556/2009), 11 de octubre de 2012 (Rec.2492/2010), de 13 de mayo de 2010 (Rec.613/2010), sin ánimo de exhaustividad, califican de vicio de mera anulabilidad la omisión del trámite de audiencia que no causa indefensión.

Por su parte, las sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (Rec.3457/2012) y de 25 de septiembre de 2013 (Rec.824/2011), rechazan la sanción de nulidad de pleno derecho ex art. 217.1.e) LGT respecto de actuaciones tramitadas por el procedimiento de verificación de datos con omisión del procedimiento de comprobación limitada que resultaba pertinente, razonando al efecto las primera de ellas

«Lo dicho conlleva que esté de más apreciar si el acto originario incurrió en un motivo de nulidad de pleno Derecho pues, efectivamente, se dicta en un procedimiento inadecuado por errónea apreciación de su objeto, pero no que se haya dictado con omisión total y absoluta del procedimiento, bien por no existir, bien por incurrir en una vía de hecho o bien por omitirse trámites esenciales [cf. artículo 217.1.e) LGT]. Ilegalidad hay, pero no con esa intensidad capaz de incurrir en el grado en la máxima ilegalidad que puede adolecer un acto administrativo, tal y como ya tiene dicho este Tribunal (cf Sentencia de 25 de septiembre de 2013, recurso 824/2011). »

Pues bien, teniendo en cuenta que en el supuesto de autos, según pone de manifiesto la demanda, el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, respecto de la cual el interesado formuló alegaciones, recayendo liquidación provisional que tuvo en cuenta los gastos acreditados, no podemos concluir que se haya causado indefensión alguna al interesado, por lo que no cabe concluir que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de la liquidación cuestionada.

Nos hallamos ante un supuesto en el que se sigue un procedimiento distinto al previsto por la normativa aplicable, pero en el que se han cumplimentado los trámites esenciales de aquél que evitan que se cause indefensión.

Es irrelevante a estos efectos que se alegue que el procedimiento aplicado reviste menores garantías que el omitido, por la razón de que en él se pueden girar sucesivas liquidaciones provisionales en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar, o que no opera plazo de caducidad, ni

hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que se hayan girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y, de otro lado, no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución.

La conclusión a la que llega la Sala, es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado., tal y como resolvieron las sentencias de Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (Rec.3457/2012), y de 25 de septiembre de 2013 (Rec.824/2011) en un supuesto idéntico.>>

Hoy hemos de seguir el mismo criterio, toda vez que no consta acreditado que el recurrente hubiera sufrido indefensión por la razón de haber sido tramitado el procedimiento de revisión de auto liquidación, ya que en el mismo se le dio oportunidad de acreditar los gastos imputables a la actividad, sin que el recurrente los acreditara, pese a la inusitada duración del procedimiento.

QUINTO: Caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses sin notificar la resolución, plazo aplicable al procedimiento de comprobación limitada que debió tramitarse.

Alega asimismo el recurrente que se produjo la caducidad del procedimiento, en la medida en que duró 10 meses y 15 días en relación con los ejercicios 2007 a 2009, y más de 15 meses en relación con el ejercicio 2011.

El examen del expediente de la oficina de gestión, completamente desordenado y carente de un índice, pone de manifiesto que entre la iniciación de cada uno de los procedimientos y el dictado de la correspondiente liquidación provisional transcurrieron los siguientes periodos:

1) Ejercicio 2007: el 30 de abril de 2012 (antecedentes de la oficina gestora 1, folio 10), dictándose la liquidación provisional el 13 de enero de 2014 (folio 129).

2) Ejercicio 2008: el 2 de mayo de 2012 (antecedentes 2, folio 10), dictándose la liquidación el 13 de enero de 2014 (folio 122).

3) Ejercicio 2009: el 2 de mayo de 2012, (antecedentes 3, folio 11), dictándose la liquidación provisional el 13 de enero de 2014 (folio 48).

4) Ejercicio 2010: el 2 de mayo de 2012 (antecedentes 3, 11), 2010 (antecedentes 4, 11), dictándose la liquidación provisional el 13 de enero de 2014 (antecedentes 4, folio 50).

5) Ejercicio 2011: la propuesta de liquidación es de fecha 30 de octubre de 2013 (antecedentes 5, 12), si bien se formula por no haber dado respuesta al requerimiento R1-W21354864 (folio 14), que no consta documentado en el expediente, y la liquidación provisional de 13 de enero de 2014 (antecedentes 5, 289 y 290), presentando recurso el interesado el 14 de febrero de 2014.

En todos los ejercicios transcurrió sobradamente el plazo de seis meses entre el inicio del procedimiento de gestión y la emisión de la liquidación provisional, salvo el ejercicio 2011, ya que, aunque no consta documentado el requerimiento de documentación que la propia propuesta de liquidación dice haber sido efectuado, la actora no levanta la carga alegatoria y probatoria al respecto, sin que quepa presumir que se dictó antes del 14 de julio de 2013.

En consecuencia, el motivo de impugnación debe prosperar en relación con los ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive, toda vez que aun cuando la NFGT de Bizkaia no contempla la institución de la caducidad del procedimiento en relación con los procedimientos de gestión, es de directa aplicación el artículo 104 LGT, que establece la caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo máximo de seis meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio y la de notificación de la resolución, estableciendo el número 5 de dicho precepto que una vez producida la caducidad, será declarada de oficio ordenándose el archivo de las actuaciones.

No obsta a dicha conclusión el hecho de que la caducidad no hubiera sido alegada en la vía económico-administrativa, toda vez que el art. 56.1 LJCA dispone que en la demanda podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido alegados o no en la vía administrativa.

Procede, en consecuencia, la estimación del recurso y la anulación del acuerdo recurrido, así como la de las liquidaciones y sanciones de las que trae causa en relación con los ejercicios 2007 a 2010, sin que, en relación con ellos, resulte procedente el examen de los demás motivos de impugnación, que habremos de analizar seguidamente exclusivamente en relación con el ejercicio 2011.

SEXTO: Vulneración del principio de confianza legítima. No concurre.

Alega el recurrente que se infringe el principio de confianza legítima por la razón de que la Hacienda foral que había generado la confianza de que le resultaba posible aportar las pruebas necesarias acreditativas de la realidad y correlación de los gastos imputados a la actividad, pretendiendo que las aportadas en la vía económico-administrativa deben ser consideradas a efectos de determinar correctamente el rendimiento neto de la actividad.

No cabe acoger dicho motivo, toda vez que la tolerancia del Órgano de gestión tiene un claro límite en el tiempo, entre otras cosas porque el procedimiento caduca y, de otro lado, no cabe convertir al TEAF, que es un órgano de revisión, en un órgano gestor.

Pero es que además, y sobre todo, el TEAF, en el acuerdo recurrido, rechaza los gastos pretendidos razonando que se corresponden a la categoría de colaboraciones con otros transportistas, toda vez que no están dados de alta como trabajadores por cuenta ajena, ni se presenta por ellos el modelo 190, ni son objeto de retención, y se pretende acreditarlos mediante meros escritos firmados por ellos sin factura alguna ni contratos ni constancia documental en los libros registro de gastos.

La sala comparte plenamente dicha conclusión a la vistas de los documentos aportados en la vía económico administrativa. De ellos, el único que se refiere al ejercicio 2011 es el firmado por el Sr. Calvimontes, en el que afirma que percibió de la empresa del actor la cantidad de 18.000 euros por los trabajos realizados a la misma.

Se trata de un documento privado que carece de todo valor probatorio, tal y como razona el acuerdo recurrido que la Sala comparte en este punto.

SÉPTIMO: Falta de motivación en la resolución sancionadora. Ausencia de culpabilidad.

Alega finalmente el recurrente que la resolución sancionadora referida al ejercicio 2011, carece de la debida motivación en relación con la culpabilidad concurrente, limitándose a mencionar el hecho de no haber ingresado las cuotas debidas.

De acuerdo con la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional desde la STC 18/1981, en la imposición de sanciones administrativas rigen, con las necesarias modulaciones, los principios inspiradores del orden penal, tanto los de carácter sustantivo, derivados del art. 25 CE, como las garantías procesales del art. 24 CE, y, concretamente, es exigible a la resolución sancionadora una cumplida motivación sobre la concurrencia de los elementos del tipo infractor, y de la graduación de la sanción que resulte congruente con la gravedad de la infracción.

La motivación ha de ofrecerla la propia resolución y su ausencia, que de ordinario constituye un mero vicio de anulabilidad del acto, en materia sancionadora se proyecta sobre el derecho a la tutela judicial efectiva, y determina la nulidad de la resolución, ya que no puede ser suplida por el órgano jurisdiccional, puesto que, a diferencia del Derecho Penal, no son los Jueces y Tribunales quienes ejercitan el *ius puniendi* del Estado sino la propia Administración.

La jurisprudencia constitucional recuerda la vigencia del principio de culpabilidad en materia sancionadora administrativa considerando inadmisibles en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa (SSTC 76/90, 246/91 y 164/2005). En ello ha insistido asimismo la doctrina jurisprudencial (STS 16.3.2002, Rec.9139/1996; 6/6/2008, Rec.146/2004).

El art. 188 NFGT sienta dicho principio al establecer que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra norma foral o ley.

El art. 196.1 NFGT tipifica como infracción el dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

El tipo tiene un elemento objetivo que es el dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda que resulte exigible resultante de una correcta autoliquidación. La corrección de la autoliquidación constituye un elemento normativo del tipo, que se integra mediante la aplicación de la normativa reguladora del tributo de acuerdo con una conducta diligente.

De ahí que el art. 184.2.d) NFGT excluya la responsabilidad por infracción tributaria:

<< d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria siempre que se haya presentado una declaración veraz y completa practicando, en su caso, la correspondiente autoliquidación o declaración, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con:

a) Las resoluciones del Tribunal Económico administrativo Foral de Bizkaia o de los Juzgados o Tribunales de la jurisdicción contencioso administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y con las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.

b) Los criterios manifestados por la Administración tributaria en:

- instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación para la presentación de declaraciones, y autoliquidaciones;

- la divulgación y las comunicaciones a que se refiere el artículo 83 de esta Norma Foral;

- las contestaciones a consultas tributarias a que se refiere el artículo 85 de esta Norma Foral, que hubieran sido formuladas a iniciativa de otro obligado, siempre que entre las circunstancias de aquél y las que concurrieran en el supuesto en el que la Administración tributaria se hubiera manifestado exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.>>

Pues bien, en la resolución sancionadora que obra al folio 143 (antecedentes de la oficina gestora 5), se limita a expresar que constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido por la normativa la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, imputándole al recurrente el hecho de dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria, al incluir gastos no deducibles de los rendimientos actividades empresariales, no apreciando causas de exoneración de la responsabilidad.

Dicha resolución ha de ser integrada a la luz de la propia liquidación provisional que constar folio 139, notificada simultáneamente, en la que se razona que no cabe admitir las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación respecto de los gastos de la actividad empresarial, porque se constata que no se presentan ni fracturas acreditativa de los gastos ni de los libros registros de compras y gastos y se limitan a la presentación de copia de los movimientos de 2 cuentas bancarias, que ni acreditan la realidad de los gastos ni pueden sustituir al libro registro correspondientes.

A juicio de la Sala, la lectura conjunta de ambas resoluciones, que son coetáneas, evidencia con la suficiente claridad, si no que se trata de una actuación dolosa imputando gastos inexistentes, sí la falta de diligencia al presentar una declaración que no resulta veraz.

Procede desestimar el recurso en este punto

ÚLTIMO: La parcial estimación del recurso comporta la no imposición de las costas de conformidad con lo previsto por el artículo 139. 1 LJCA.

Vistos los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

I.- Estimamos parcialmente el presente **recurso nº 546/2015**, interpuesto contra el acuerdo de 21 de mayo de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2007 a 2011, ambos inclusive, y sanciones derivadas de las mismas.

II.- Declaramos la disconformidad a derecho del acto recurrido y lo anulamos, así como anulamos las liquidaciones y las sanciones de las que trae causa referidas a los ejercicios 2007, 2008, 2009, y 2010.

III.- Desestimamos el recurso en relación con la liquidación y sanción correspondientes al ejercicio 2011.

IV.- Sin imposición de las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0546 15, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

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

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