



Roj: **STSJ PV 979/2021 - ECLI:ES:TSJPV:2021:979**

Id Cendoj: **48020330022021100120**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **2**

Fecha: **17/03/2021**

Nº de Recurso: **790/2018**

Nº de Resolución: **119/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 790/2018

DE Ordinario

SENTENCIA NÚMERO 119/2021

ILMOS/A. SRES/A.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a diecisiete de marzo de dos mil veintiuno.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 790/2018 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna: la resolución 34231 de 14 de junio de 2018 del TEAF de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001, contra Acuerdos por los que se dictan providencias de apremio identificadas con el código NUM002, correspondientes a la liquidación por IRPF y sanción, ejercicio 2012.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : D^a Mariana , representado por el Procurador D. XABIER NUÑEZ IRUETA y dirigido por la Letrada OLATZ MERCADER ECHAVE

- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA representado por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por el Letrado D. IÑAKI ARRUE ESPINOSA

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a. ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 28 de septiembre de 2018 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Procurador D. Xabier Núñez Irueta, actuando en nombre y representación de D^a Mariana , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución 34231 de 14 de junio de 2018 del TEAF de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001, contra Acuerdos por los que se dictan



providencias de apremio identificadas con el código NUM002 , correspondientes a la liquidación por IRPF y sanción, ejercicio 2012; quedando registrado dicho recurso con el número 790/2018.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se anule la resolución 34231 de 14 de junio de 2018, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, retrotrayéndose las actuaciones de tal forma que la notificación de la liquidación derivada del acta firmada en disconformidad sea llevada a cabo conforme a derecho

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 en la que se desestime el recurso formulado de adverso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Por Decreto de 07/03/19 se fijó como cuantía del presente recurso la de 78.133,29 €.

QUINTO.- En el escrito de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 09/03/21 se señaló el pasado día 16/03/21 para la votación y fallo del presente recurso.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución 34231 de 14 de junio de 2018 del TEAF de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 , contra Acuerdos por los que se dictan providencias de apremio identificadas con el código NUM002 , correspondientes a la liquidación por IRPF y sanción, ejercicio 2012.

La cuantía del recurso se fija en 78.133,29 euros.

SEGUNDO.- Según se expone en la resolución impugnada la parte recurrente cuestionó la procedencia de las providencias de apremio, por ausencia de notificación de las liquidaciones, cuestionando la diligencia de notificación de 14 de octubre de 2016. La resolución impugnada argumenta que, si bien la diligencia de 14 de octubre de 2016 podía no estar completa, era el cuarto intento de notificación, constando dos intentos anteriores (6 y 10 de octubre), que se realizaron en el domicilio de la representante, que cumplían todas las exigencias, siendo los dos intentos posteriores adicionales. Se añade que no afecta a la validez de dichos intentos de notificación el hecho de que la reclamante hubiera cursado la baja de su representante, porque tal actuación se produjo una hora más tarde del segundo intento de notificación en el domicilio de la representante, de acuerdo con el art. 7 de la OF de 4.11.2014, y la baja tiene efectos al día siguiente.

En cuanto a la publicación del anuncio en el boletín oficial, conforme a la D.A.21 de la Ley 30/92, siendo válida dicha notificación en el BOE.

La parte demandante discrepa de dicha resolución exponiendo los siguientes motivos de impugnación:

1.-Ausencia de notificación al contribuyente. Se explica que la Subdirección General de Inspección efectuó dos intentos de notificación infructuosos (por ausente) los días 6 y 10 de octubre, a quien fue la representante tributaria de la recurrente. Y consta por diligencia de fecha 14 de octubre de 2016 que la representante comunicó que no podía recoger notificación alguna al haberle sido revocada la representación. F. 558 y 559 del e.a.

2.-Se indica que el jueves 13.10.2016, a las 13:00 horas la Agente Tributaria se personó en el domicilio de PASEO000 , encontrándose ausente la demandante. Y consta en la misma diligencia de 14 de octubre de 2016, que se personó el mismo día, 15 minutos más tarde, a las 13.15 en el domicilio fiscal (c/ DIRECCION000), donde le indicaron que se encontraba de viaje hasta el 28 de octubre. Y el día, 14 de octubre de 2016, la Agente Tributaria se personó de nuevo en el domicilio, donde le contestaron al portero autonómico quien dijo ser "un amigo del hijo de la obligada tributaria".

3.-La publicación en el BOE es de 21 de octubre de 2016. Se alega que esta notificación se ha llevado a cabo en un Boletín oficial diferente al exigido conforme al art. 108 de la NFGT. La parte recurrente sostiene que debió publicarse en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, y no en el Boletín Oficial del Estado.

TERCERO.- La Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de contestación a la demanda expone que:



1.-Se argumenta que se cumplen con los requisitos previstos en el art. 108.1 de la NFGT. Que se intentó dos veces la notificación en el domicilio del representante, en otras dos ocasiones en el domicilio fiscal de la recurrente, y otra en su local de negocio.

Se insiste en que los intentos de notificación con el representante legal se efectuaron antes de que se le diera de baja en el censo de representantes. Y se añade que del propio contenido del segundo intento de notificación el 14 de octubre de 2016, se deduce que se produjo en el mismo domicilio que el primero, en PASEO000 , cuando se afirma "me persono de nuevo en el domicilio, en el cual me contesta al portero automático..."

2.-En cuanto a la publicación en el BOE se invoca la Ley 15/2014 de 16 de septiembre, art. 25 que establece la obligación de publicar un anuncio en el BOE cuando intentada la notificación no se hubiese podido practicar la misma. Y se concluye que a partir de dicho precepto la publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma pasó a ser facultativa, siendo la publicación preceptiva en el BOE.

Finalmente se invoca la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de notificaciones.

CUARTO.- En primer lugar, y en relación con los intentos de notificación la Sala comparte la posición sostenida en el Acuerdo que se impugna. Existieron dos intentos efectuados los días 6 y 10 de octubre de 2016, en el domicilio del representante legal de la recurrente, que son válidos y eran suficientes para satisfacer las exigencias del art. 108.1 de la NFGT. Los otros intentos son, como se indica en la resolución impugnada, adicionales. Y debemos añadir que, aunque en la diligencia de 14 de octubre de 2016, cuando se documenta el último intento de notificación (el quinto), se indica "en el domicilio", sin especificar cuál, resulta de su lectura que se trata del domicilio de la recurrente. Es un intento incorrectamente diligenciado al no hacer constar la hora. Pero era un último intento de notificación personal innecesario, puesto que existían previamente dos intentos en el domicilio de su representante legal, con el resultado que consta, y otros dos intentos adicionales, uno en el domicilio de la contribuyente y otro en el local donde desarrolla su actividad, que reflejan la diligencia de la Administración y, como se indica en la resolución impugnada, "cierta falta de voluntad por parte de la reclamante para recibir la notificación". Debemos añadir que consta acreditado que el cese del representante se produjo con posterioridad a que se practicaran las notificaciones, por lo que, como se indica en la resolución impugnada, dichas notificaciones son válidas, y la baja sólo tiene efectos desde el día siguiente al de la presentación de la solicitud (art. 7 OF de 4/11/14). Como se indica en la STC 113/2006, de 5/04/06 : "*Concretamente, aunque se exige la notificación de las liquidaciones tributarias a los sujetos pasivos u obligados tributarios (arts. 124.1 de la Ley 230/1963 y 102 de la Ley 58/2003), también se prevé que cuando el sujeto pasivo tenga un representante las actuaciones administrativas se entenderán con éste, salvo que -en los supuestos de representación voluntaria- se haga manifestación expresa en contrario (arts. 43 de la Ley 230/1963 y 46 de la Ley 58/2003). De hecho, la Ley 58/2003, general tributaria, al regular la práctica de las notificaciones (art. 110), las personas legitimadas para recibirlas (art. 111) y la notificación por comparecencia (art. 112), equipara a tales efectos al representante -legal o voluntario- con el interesado.*"

En el supuesto que nos ocupa la Administración, antes de acudir a la notificación por comparecencia prevista en el art. 108 de la NFGT, procedió en los términos previstos en el art. 108.1, párrafo primero:

1.Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

Procede, por ello, desestimar el primer motivo impugnatorio.

QUINTO.- Por la parte recurrente se sostiene que la notificación únicamente en el BOE, y no en el BOG, debe considerarse "sin efecto".

El art. 108 de la NFGT (versión aplicable) dice:

" **Artículo 108. Notificación por comparecencia.**

1.Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto, se citará al obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial de Gipuzkoa.



En los supuestos en los que el último domicilio conocido estuviera fuera de Gipuzkoa, estos anuncios podrán exponerse, asimismo, en el Ayuntamiento correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el Consulado o sección consular de la Embajada correspondiente.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.

2. En la publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente para su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de quince días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial de Gipuzkoa. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y, en su caso, los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección.

El precepto se modifica por NF 1/2017, de 9 de mayo, manteniendo la notificación en el BOG.

Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, modificó el art. 59.5 de la Ley 30/92, e introduce una D.A.21ª, y modificó el art. 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

" Artículo 25. Modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común .

Uno. Se modifica el apartado 5 del artículo 59, que queda redactado en los siguientes términos:

«5. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el "Boletín Oficial del Estado".

Asimismo, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la comunidad autónoma o de la provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del consulado o sección consular de la Embajada correspondiente o en los tabloneros a los que se refiere el artículo 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el "Boletín Oficial del Estado".

Dos. Se introduce una disposición adicional vigésima primera con el siguiente contenido:

«Disposición adicional vigésima primera. Notificación por medio de anuncio publicado en el "Boletín Oficial del Estado".

1. La Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado pondrá a disposición de las diversas Administraciones Públicas un sistema automatizado de remisión y gestión telemática para la publicación de los anuncios de notificación en el "Boletín Oficial del Estado" previstos en el artículo 59.5 de esta Ley y en esta misma disposición adicional. Dicho sistema, que cumplirá con lo establecido en la Ley 11/2007, de 22 de junio, y su normativa de desarrollo, garantizará la celeridad en la publicación de los anuncios, su correcta y fiel inserción, así como la identificación del órgano remitente.

2. En aquellos procedimientos administrativos que cuenten con normativa específica, de concurrir los supuestos previstos en el artículo 59.5 de esta Ley, la práctica de la notificación se hará, en todo caso, mediante un anuncio publicado en el "Boletín Oficial del Estado", sin perjuicio de que previamente y con carácter facultativo pueda realizarse en la forma prevista por dicha normativa específica.

3. La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de los anuncios a que se refieren los dos párrafos anteriores se efectuará sin contraprestación económica alguna por parte de los organismos que la hayan solicitado.»

Tres. Se introduce una Disposición transitoria tercera con el siguiente contenido:



« Disposición transitoria tercera. Régimen transitorio de la notificación por medio de anuncios.

Lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 59 y en la Disposición adicional vigésima primera resultará de aplicación a partir del 1 de junio de 2015, tanto a los procedimientos que se inicien con posterioridad a esa fecha como a los ya iniciados.»

Artículo 26. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

El artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , quedará redactado como sigue:

«1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección.»

La STC 33/2018 de 12 de abril de 2018 (rec. 3447/2015), en su fundamento jurídico quinto dice:

"5. La primera tarea en este examen ha de ser necesariamente el encuadramiento competencial de las normas objeto de recurso. a) La disposición final cuarta de la Ley 15/2014 separa ambos preceptos, ubicando el artículo 25 en el título del artículo 149.1.18 CE , sin mayor especificación, y el artículo 26 en el título del artículo 149.1.14 CE (Hacienda General y Deuda del Estado). No obstante, la identidad entre ambos preceptos, y su materia, obliga a reconducir uno y otro a un único título competencial prevalente, que no puede ser otro que el general para el procedimiento administrativo y Administraciones públicas del artículo 149.1.18 CE . En efecto, y sin necesidad de mayores precisiones, el título del artículo 149.1.14 CE se refiere principalmente al marco general de todo el sistema tributario y a la coordinación de la Hacienda estatal con las demás Haciendas territoriales [así, entre otras, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 4 b); 13/2007, de 18 de enero , FJ 6; STC 134/2011, de 20 de julio , FJ 8 a) o 130/2013, de 4 de junio , FJ 5], a los "derechos y obligaciones de contenido económico de las Administraciones públicas" y a "la protección o preservación de los recursos públicos que integran las haciendas" territoriales [STC 41/2016, de 3 de marzo , FJ 3 b), con cita de otras]. Claramente, no es el caso de los preceptos recurridos, que regulan la notificación edictal a través del "Boletín Oficial del Estado" los procedimientos administrativos en general (art. 25) y sus necesarias adaptaciones a las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, en el caso del artículo 26. Por lo tanto, el amparo competencial solamente puede encontrarse en el artículo 149.1.18 CE . b) En el citado precepto pueden distinguirse, a su vez y por lo que ahora importa, dos competencias diferentes: la de establecer las "bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas" y la de regular el "procedimiento administrativo común", siendo la primera de carácter básico y la segunda de carácter exclusivo según ha precisado con reiteración este Tribunal [así, entre otras, SSTC 50/1999, de 6 de abril , FJ 3 ; 130/2013 , antes citada, FJ 6 ; 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 5 D), o 91/2017 , también citada, FJ 5]. En esa misma jurisprudencia este Tribunal ha recordado que al amparo de la primera de las competencias citadas "el Estado puede establecer 'principios y reglas básicas sobre aspectos organizativos y de funcionamiento de todas las Administraciones públicas', lo que implica que 'la potestad organizatoria (autonómica) ... para determinar el régimen jurídico de la organización y funcionamiento



de la propia Administración, no tiene carácter exclusivo, sino que debe respetar y, en su caso, desarrollar las bases establecidas por el Estado' (STC 50/1999 , FJ 3). Por tanto, la potestad de autoorganización, 'no puede incluirse en la competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas'... En base a lo expuesto, también hemos declarado que 'la intensidad y extensión que pueden tener las bases no es la misma en todos los ámbitos que integran ese régimen jurídico, ya que 'el alcance de lo básico será menor en aquellas cuestiones que se refieren primordialmente a la organización y al funcionamiento interno de los órganos de las Administraciones públicas, que en aquellas otras que inciden más directamente en su actividad externa, sobre todo cuando afectan a la esfera de derechos e intereses de los administrados' (STC 50/1999 , FJ 3). A estos efectos, no debe olvidarse que 'el objetivo fundamental, aunque no único, de las bases en esta materia es la de garantizar a los administrados un tratamiento común ante ellas y no cabe duda de que cuanto menor sea la posibilidad de incidencia externa de las cuestiones reguladas por los preceptos impugnados, más remota resultará la necesidad de asegurar ese tratamiento común y, por el contrario, mayor relieve y amplitud adquirirá la capacidad de las Comunidades Autónomas de organizar su propia Administración según sus preferencias' (SSTC 50/1999 , FJ 3 , y 130/2013 , FJ 6)" (STC 91/2017 , FJ 5). Respecto a la competencia estatal sobre procedimiento administrativo común, la misma STC 91/2015 , FJ 5, ha recordado que con ella "el constituyente ha querido reservar en exclusiva al Estado 'la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento' (SSTC 227/1988 , de 29 de noviembre , FJ 32 ; 130/2013 , FJ 7). Ahora bien, sin perjuicio del obligado respeto a esos principios y reglas del procedimiento administrativo común, coexisten reglas especiales de procedimiento aplicables a la realización de cada tipo de actividad *ratione materiae* (SSTC 130/2013 , FFJJ 7 y 8 , y 135/2013 , FJ 3). La regulación de estos procedimientos administrativos especiales no está, en nuestra Constitución, reservada al Estado, sino que, como ya hemos tenido ocasión de argumentar, 'hay que tener en cuenta que ésta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración', pues de lo contrario, 'se llegaría al absurdo resultado de permitir que el Estado pudiera condicionar el ejercicio de la acción administrativa autonómica mediante la regulación en detalle de cada procedimiento especial, o paralizar incluso el desempeño de los cometidos propios de las Administraciones autonómicas si no dicta las normas de procedimiento aplicables al caso' (SSTC 227/1988 , FJ 32 ; 130/2013 , FJ 6). Por ello, en principio, 'cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas de procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias (STC 227/1988 , FJ 32). Y a estos efectos, interesa destacar que, si bien, en principio y como regla general, los procedimientos administrativos especiales *ratione materiae* siguen, efectivamente, el régimen de distribución competencial existente en cada materia o sector', este Tribunal ha hecho constar que, en virtud del artículo 149.1.18 CE , el Estado puede establecer normas comunes de procedimiento específicas para procedimientos administrativos *ratione materiae*."

El ATC de 14 de noviembre de 2017 (recurso 3438/2017), que inadmitió a trámite una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo, en relación con la validez del art. 102.1 de la NF 2/2005, del TH de Bizkaia dice:

"5. Para dilucidar si corresponde a este Tribunal juzgar la norma sobre la que se plantea la cuestión, es menester remitirse a la STC 118/2016, de 23 de junio, que interpretó el alcance de la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2010, desestimando los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra ella. a) Dicha STC 118/2016 , FJ 2 a), fundó el examen de constitucionalidad de la reforma en la disposición adicional primera de la Constitución , que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", cuya actualización "se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía"; en desarrollo de la cual, el artículo 41.2 a) EAPV dispone 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". Así pues, como rasgo histórico de la "peculiaridad foral" (SSTC 76/1988 , de 26 de abril, FJ 2 , y 173/2014 , de 23 de octubre , FJ 3), actualizada en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia han conservado la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno sus territorios, su propio "régimen tributario", aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, pues en cada uno de sus impuestos deber ser "identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal" (STC 110/2014 , de 26 de junio, FJ 3). Tal y como recuerda la STC 118/2016 , FJ 2 b), las normas forales fiscales que emanan de las juntas generales de los territorios históricos son "disposiciones normativas que carecen de rango de ley" (STC 295/2006 , de 11 de octubre , FJ 3), pero con dos importantes matices: i) por un lado, no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la ley estatal, en la medida en que gozan de una singularidad que dimana del régimen foral constitucional y estatutariamente garantizado; ii) por



otro, no son disposiciones autónomas, al no surgir desvinculadas de toda ley, dado que tienen como función constitucional la de configurar, de forma armonizada, un régimen tributario foral que sustituye y replica, en cada uno de esos territorios, la estructura del sistema tributario del Estado (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5). A la vista de estas singularidades, la STC 118/2016 , FJ 2 c), subraya que la reserva de ley en materia tributaria exigida por el artículo 31.3 CE se debe coherer con la garantía de la foralidad que consagra la Constitución, y con ella de un régimen tributario propio en los territorios forales. Y "puesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, ningún reparo se le puede oponer, en principio, al hecho de que legislador orgánico haya decidido someter a todas las disposiciones normativas en materia tributaria (las de régimen común, las de la Comunidad Foral de Navarra y, ahora también, las de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), al mismo mecanismo de control jurisdiccional, al servir todas estas formas de normación a la misma finalidad constitucional: la garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma" [STC 118/2016 , FJ 3 d)]. b) Sentado lo anterior, para valorar si el ámbito de enjuiciamiento de este Tribunal comprende un precepto de la Norma Foral general tributaria de Bizkaia como el aquí controvertido hemos de remitirnos a las precisiones que hace la STC 118/2016 sobre el alcance de la disposición adicional quinta LOTC . En dicha Sentencia aclaramos que "el objeto de la competencia que se atribuye a este Tribunal Constitucional para controlar las normas forales ni es exclusivo de la jurisdicción constitucional ni es excluyente de la intervención de los Tribunales ordinarios, concretamente, los de la jurisdicción contencioso- administrativa", puesto que "la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las juntas generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) EAPV, a saber, las que se dirijan a mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado" [FJ 3 c)]. En consecuencia, "[l]as restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales" [STC 118/2016 , FJ 3 c)]. Esta interpretación del contenido de la reforma se ha reiterado en la STC 203/2016, de 1 de diciembre , FJ 2, al resolver la cuestión prejudicial planteada sobre el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa. Pues bien, comoquiera 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 artículo 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 artículo 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."

Finalmente, la ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que entró en vigor el 2 de octubre de 2016, establece en su art. 44, y en su D.A.1ª y D.A. 3ª:

" Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.

1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo.

c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería.

d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo

Disposición adicional tercera. Notificación por medio de anuncio publicado en el «Boletín Oficial del Estado».

1. El «Boletín Oficial del Estado» pondrá a disposición de las diversas Administraciones Públicas, un sistema automatizado de remisión y gestión telemática para la publicación de los anuncios de notificación en el mismo previstos en el artículo 44 de esta Ley y en esta disposición adicional. Dicho sistema, que cumplirá con lo establecido en esta Ley, y su normativa de desarrollo, garantizará la celeridad de la publicación, su correcta y fiel inserción, así como la identificación del órgano remitente.

2. En aquellos procedimientos administrativos que cuenten con normativa específica, de concurrir los supuestos previstos en el artículo 44 de esta Ley, la práctica de la notificación se hará, en todo caso, mediante un anuncio publicado en el «Boletín Oficial del Estado», sin perjuicio de que previamente y con carácter facultativo pueda realizarse en la forma prevista por dicha normativa específica.

3. La publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de los anuncios a que se refieren los dos párrafos anteriores se efectuará sin contraprestación económica alguna por parte de quienes la hayan solicitado.

Artículo 44. Notificación infructuosa.

Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o bien, intentada ésta, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el «Boletín Oficial del Estado».

Asimismo, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente.

Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el «Boletín Oficial del Estado»."

En el supuesto que nos ocupa resulta aplicable la Ley 30/1992, modificada por la Ley 15/2014, por aplicación de su D.Tª 3ª: " *Disposición transitoria tercera. Régimen transitorio de los procedimientos.*

a) *A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior*".

La Sala comparte la posición sostenida por la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de contestación a la demanda. En primer lugar, por razón del régimen transitorio, era de aplicación de la normativa anterior, aunque las notificaciones se produjeron cuando ya había entrado en vigor la Ley 39/2015. Es preciso indicar que tanto la modificación de la Ley 30/92, y de la LGT (art. 112) , que tuvo lugar por Ley 15/2014, como la Ley 39/2015, establecen la exigencia de notificación en el BOE, sin perjuicio de que previamente y con carácter facultativo pudiera realizarse en otro periódico oficial. La NFGT 2/2005 establecía la notificación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa. Pero, en el supuesto que nos ocupa, el hecho de que se publicara únicamente en el BOE, no permite extraer las consecuencias que propugna la parte recurrente. Tal y como explica el ATC de 14 de noviembre de 2017 (aunque en relación con otro precepto y norma foral tributaria), la previsión normativa referida a notificaciones (en aquél caso, plazo de las notificaciones) no es regulación de una concreta figura tributaria, no es una norma foral de carácter fiscal, sino que establece una regla general que no pertenece al núcleo del régimen foral. Y las reglas relativas a la notificación tributaria son, en nuestra opinión, procedimiento administrativo común, de competencia exclusiva del Estado, por lo que, habiéndose procedido a publicar por comparecencia en los términos indicados en el art. 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe considerarse, como se sostiene por la Administración demandada, que la notificación por comparecencia fue correcta, y produjo plenos efectos. Es preciso recordar la STS de 26 de enero de 2012 (rec. 4318/2008) que dice.

" *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 « [I]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".

Compartimos, por lo tanto, la posición sostenida tanto por el TEAF de Gipuzkoa, como por la Administración demandada, al concluir que la publicación en el BOE fue correcta y suficiente para surtir plenos efectos.

La parte recurrente sostiene que negar la aplicación directa del art. 108 de la NFGT, coloca a cualquier contribuyente en una situación de inseguridad jurídica e indefensión inaceptable, y que la Hacienda Foral de Gipuzkoa viene realizando las citaciones por comparecencia mediante la publicación del anuncio en el BOG. Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley 15/2014, de racionalización del Sector Público, la notificación preceptiva debe realizarse en el BOE, y la notificación en el BOG no sería suficiente. Y debemos añadir que, en el caso concreto, al ser la Ley 15/2014 posterior a la NFGT 2/2005 (antes de la modificación del art. 108 por NF 1/2017), ni siquiera podía considerarse teóricamente que la publicación en el BOG fuera "complementaria" a la del BOE, pero exigible, porque sería una conclusión contraria a las disposiciones que hemos transcrito de la Ley 15/2014.

Procede, por ello, mantener el Acuerdo impugnado.

SEXTO.- Con expresa imposición a la parte recurrente de las costas procesales causadas, fijando la cifra máxima de 1.500 euros por todos los conceptos.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

QUE DEBEMOS DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA REPRESENTACIÓN DE D^a Mariana CONTRA LA RESOLUCIÓN 34231 DE 14 DE JUNIO DE 2018 DEL TEAF DE GIPUZKOA QUE DESESTIMÓ LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS NÚMS. NUM000 Y NUM001, CONTRA ACUERDOS POR LOS QUE SE DICTAN PROVIDENCIAS DE APREMIO IDENTIFICADAS CON EL CÓDIGO NUM002, CORRESPONDIENTES A LA LIQUIDACIÓN POR IRPF Y SANCIÓN, EJERCICIO 2012, QUE DECLARAMOS AJUSTADA A DERECHO.

CON EXPRESA IMPOSICIÓN A LA PARTE RECURRENTE DE LAS COSTAS PROCESALES CAUSADAS, FIJANDO LA CIFRA MÁXIMA DE 1.500 EUROS POR TODOS LOS CONCEPTOS.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de 30 días (Artículo 89.1 de la LRJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162 de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de la Sala de Gobierno del TSJPV de fecha 3 de junio de 2016, y previa consignación en la Cuenta de



Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0790 18, de un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

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

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ