Roj: **STSJ PV 813/2023 - ECLI:ES:TSJPV:2023:813**

Id Cendoj: **48020330022023100124**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **2**
Fecha: **14/02/2023**
Nº de Recurso: **367/2020**
Nº de Resolución: **76/2023**
Procedimiento: **Contencioso**
Ponente: **IRENE RODRIGUEZ DEL NOZAL**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000367/2020

DE Procedimiento ordinario

SENTENCIA NÚMERO 000076/2023

ILMOS/A. SRES/A.

PRESIDENTE

D. ÁNGEL RUIZ RUIZ

MAGISTRADOS

D. JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

Dª. IRENE RODRÍGUEZ DEL NOZAL

En Bilbao, a catorce de febrero de dos mil veintitrés.

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 367/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 contra los Acuerdos-liquidaciones por actas en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Acuerdos de imposición de sanción, ejercicios 2012 a 2015.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE**: Jose Ramón , representado por Dª ISABEL SOFÍA MARDONES CUBILLO y dirigido por el letrado D. Jose Ramón .

- **DEMANDADA**: DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representado por MONICA DURANGO GARCÍA y dirigido por la letrada Dª BERTA ASTORQUIZA DEL VAL.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª Irene Rodriguez Del Nozal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la recurrente, D. Jose Ramón , se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el día 7 de mayo de 2020 contra el Acuerdo de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 contra los Acuerdos-liquidaciones por actas en disconformidad por el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Acuerdos de imposición de sanción, ejercicios 2012 a 2015; ante esta Sala.

Esta Sala resulta competente para resolver el presente recurso en virtud del art. 10.1.d) de la LJCA.

El recurso fue admitido a trámite mediante Decreto de fecha 26 de mayo de 2020, que acordó la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el día 28 de diciembre de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando que se dictara sentencia por la que, estimando el recurso, se anulara la Resolución recurrida, y que, en consecuencia, se anulen las liquidaciones de IRPF y las sanciones de IRPF de los ejercicios 2012 a 2015, con las consecuencias de prescripción y caducidad que, en su caso, procedan; que se ordene la devolución al recurrente de las cantidades abonadas y sus intereses por las liquidaciones a anularse y que fueron abonadas en su día.

TERCERO.- La representación procesal de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 4 de febrero de 2021 en el que se opuso a aquélla, solicitando que se desestimara el recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas a la demandante.

CUARTO.- La cuantía del recurso ha sido fijada en 808.887,83 euros mediante Decreto de fecha 4 de marzo de 2021.

Habiéndose acordado el recibimiento del pleito a prueba mediante auto de fecha 23 de marzo de 2021, se practicó la prueba propuesta y admitida que consta en las actuaciones.

QUINTO.- Dado traslado a las partes de las actuaciones para formular escrito de conclusiones, evacuaron dicho trámite mediante la presentación de sendos escritos en los que reiteraron los pedimentos recogidos en sus escritos de demanda y contestación a la demanda, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

SEXTO.- Se señaló para la votación y fallo de este recurso el día 14 de febrero de 2023, en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Resolución impugnada y argumentos de las partes.

Se interpone el presente recurso contra el Acuerdo de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 contra los Acuerdos-liquidaciones por actas en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Acuerdos de imposición de sanción, ejercicios 2012 a 2015.

La recurrente, D. Jose Ramón , solicitó en su demanda que se anulara la Resolución recurrida, y que, en consecuencia, se anulen las liquidaciones de IRPF y las sanciones de IRPF de los ejercicios 2012 a 2015, con las consecuencias de prescripción y caducidad que, en su caso, procedan; que se ordene la devolución al recurrente de las cantidades abonadas y sus intereses por las liquidaciones a anularse y que fueron abonadas en su día.

Sustenta su recurso la parte actora en las siguientes consideraciones:

1º) Nulidad de pleno Derecho por incompetencia territorial de la Inspección de Bizkaia (art. 47.1.b) de la LPAC). El recurrente se dio de baja censal en Bizkaia el 31 de diciembre de 2002 (documento nº 1) y presentó modelo 030 en la Hacienda Foral indicando el cambio de domicilio fiscal a Laredo, en fecha 15 de marzo de 2016, donde se indica que mantiene padrón en Cantabria desde 1998 (documento nº 2). El recurrente tiene su domicilio en Laredo desde 1998, como acredita toda la documental aportada (bloque documental nº 11). La Inspección de Bizkaia actuó en 2017 y 2018 sin seguir el iter reglamentario necesario para fundar su competencia, y con manifiesta falta de la misma dado que al inicio de las actuaciones inspectoras el domicilio del recurrente ya no estaba en su territorio. Cita STS de 30 de mayo de 2013.

2º) Subsidiariamente al primer motivo de impugnación, anulabilidad de la Resolución recurrida por no ajustarse a Derecho las liquidaciones practicadas, con las consecuencias que ello suponga respecto de los plazos de caducidad y prescripción, por los siguientes motivos:

(i) Recusación de las funcionarias intervinientes. Al inicio de las actuaciones inspectoras, no existía relación previa ni conocimiento entre las actuarias y el obligado tributario, pero a lo largo del proceso inspector se

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

instó la recusación, y sin suspender el procedimiento, fue denegada. Tras interponerse querella contra las inspectoras actuantes y su superior, se instó nueva recusación y, sin suspenderse el procedimiento, fue igualmente denegada. La querella se admitió a trámite, se practicaron diligencias con personamiento de las querelladas y se dictó auto de sobreseimiento que, recurrido en apelación, fue confirmado y es firme. Las querelladas en ningún momento se apartaron del conocimiento del asunto (art. 23.2.a) y art. 24.1 de la LRJSP). La falta de suspensión del procedimiento al solicitarse la recusación es causante de nulidad. Cita STSJPV de 25 de octubre y 15 de noviembre de 2010. La causa de las recusaciones es que las funcionarias obtuvieron información de forma sesgada y arbitraria y la remitieron al TEAF "por si es de interés", con lo que demostraron una evidente hostilidad hacia el ahora recurrente.

(ii) Inexistencia o ineficacia de plan de inspección válido. El obligado tributario fue incluido 26 de octubre de 2015 en el plan de inspección del ejercicio 2015, de fecha 12 de febrero (Resolución 5/15, documento nº 10); aunque el inicio formal de las actuaciones inspectoras se inició por comunicación de fecha 25 de abril de 2017. Tal inicio debió producirse en el año 2015, o al menos en el plazo de un año desde la asignación a la actuaria, lo que no se cumple en este caso. Las consecuencias de este incumplimiento deberán ser resueltas por el Tribunal Supremo, existiendo autos de admisión a trámite de recursos de casación con este objeto de fechas 30 de abril de 2019, 11 de abril de 2018 y 18 de enero de 2018. Cita STS de 14 de julio de 2016.

(iii) Incumplimiento de los plazos de inspección, por dos razones:

(iii.a) Exceso del plazo natural de 12 meses y nulidad del acuerdo de prórroga. Desde la inclusión en el plan de inspección del obligado tributario y designa de actuarias el 26 de octubre de 2015, hasta la notificación del inicio formal de actuaciones el 25 de abril de 2017, transcurrió el plazo de 12 meses; pero es que, además, si se toma como fecha de inicio el 25 de abril de 2017, y se examina el acuerdo de prórroga, se constata que no concurren las razones aducidas para haberla acordado.

(iii.b) Existencia singular de paralización por más de 6 meses. En dicho plazo, únicamente se realizaron actuaciones con el objeto de evitar dicha paralización (personación en el despacho del ahora recurrente para que identificara algunos flujos bancarios), pese a que sabían que el obligado tributario iba a insistir en su posición inicial, esto es, oponiéndose a la práctica de actuaciones inspectoras.

3º) Subsidiariamente al primer motivo de impugnación, anulabilidad de la Resolución recurrida por no ajustarse a Derecho las sanciones, con las consecuencias que ello suponga respecto de los plazos de caducidad y prescripción, por los siguientes motivos:

(i) Recusación de las funcionarias anterior a la incoación de los expedientes sancionadores, pues la querella se interpuso el 28 de febrero de 2018 y la incoación de los expedientes sancionadores, nombrando instructoras a las querelladas, es de fecha 18 de mayo de 2018, cuando ya existía instada una recusación previa (denegada también previamente), y habiéndose solicitado de nuevo recusación.

(ii) Inexistencia de liquidaciones previas al iniciar los expedientes sancionadores. Esta cuestión está pendiente de ser resuelta por el Tribunal Supremo, que ha admitido a trámite diversos recursos de casación con este objeto por autos de fecha 28 de febrero de 2020, 14 de octubre de 2019 o 26 de septiembre de 2019.

(iii) Oposición expresa a la tramitación simultánea de actas con procedimiento sancionador, por lo que no podía seguirse ésta (art. 16.4 del Decreto Foral nº 100/2005).

4º) Subsidiariamente al primer motivo de impugnación, nulidad radical por falta de competencia en razón del domicilio fiscal en Cantabria del obligado tributario, por los siguientes motivos:

(i) Inexistencia de cosa juzgada. La STSJPV de 24 de octubre de 2019 (ordinario nº 1542/2017) resolvió recursos contra Acuerdos del TEAF relativos a liquidaciones parciales de IVA de 2011 a 2014 del aquí recurrente, y allí se discutió el domicilio fiscal de éste para dichos ejercicios. Tal sentencia no tiene efectos de cosa juzgada respecto de este procedimiento (se enjuician tributos diferentes para ejercicios distintos).

(ii) Presunción iuris tantum y prueba en contrario. El certificado de empadronamiento del recurrente en Laredo desde 1998 permite presumir que tenía su domicilio allí desde tal fecha. No se ha desarrollado procedimiento singular de declaración domiciliaria, y no se acreditado que su residencia esté en Bizkaia. No hay peregrinaje entre los domicilios de Laredo y Bilbao y no se restableció la convivencia con su ex mujer en este último domicilio, sino que simplemente ésta le ayuda con su delicada situación de salud.

5º) Subsidiariamente al primer motivo de impugnación, nulidad y, subsidiariamente, errores objetivos en la estimación indirecta, por los siguientes motivos:

(i) Plazos y ausencia de bases y criterios exigidos por Ley. El obligado tributario se opuso a ser inspeccionado y solicitó estimación indirecta, lo que debía practicarse sin dilación y, sin embargo, se tardó casi un año

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

en practicarla. No hubo informe de estimación indirecta para IRPF, pese a ser preceptivo. El cálculo de sus ingresos se hace en base a sus gastos pero no computan que recibe como ingresos las indemnizaciones de sus clientes y de ahí realiza los pagos correspondientes, que para el cuidado de su madre contaba con recursos **económicos** propios de ella, etc.

(ii) Errores objetivos en tributos y resultas aritméticas. Así, no casan las entradas y salidas para con las resultas que pretende la Inspección; las deducciones aplicadas no se corresponden con la realidad extraíble de los movimientos bancarios; las transferencias familiares a favor del obligado tributario se computan como base, cuando sólo debieron hacerlo como donaciones; no descuentan los IVAS 12/14 abonados; e incurren en doble imposición, pues a la base del IRPF se le debería descontar los IVA abonados.

6º) Subsidiariamente al primer motivo de impugnación, infracción de preceptos constitucionales (art. 9, principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos).

La demandada, DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, contestó a la demanda en el sentido de oponerse al recurso contencioso-administrativo deducido de contrario, solicitando que se desestimara el recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas a la demandante.

Sustenta su oposición la parte demandada en las siguientes consideraciones:

1º) El domicilio fiscal del obligado tributario ya se debatió en las liquidaciones de IVA previamente efectuadas para los ejercicios 2011 a 2014, y allí se valoró la documentación que también se aporta en este procedimiento, concluyéndose, por Acuerdo del TEAF de Bizkaia de 24 de octubre de 2017, confirmado por sentencia de esta Sala nº 285/2019, de 24 de octubre de 2019 (recurso nº 1542/2017), que en las fechas examinadas, la residencia habitual del recurrente continuó estando sita en Bilbao (arts. 27.Tercero y 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco). La conclusión debe ser la misma en este caso, por una parte, porque existe vinculación a lo considerado probado respecto de los ejercicios 2012 a 2014, y por otra parte, respecto al ejercicio 2015, porque la comunicación del cambio de domicilio fiscal a Laredo no se produjo hasta el 15 de marzo de 2016 y la documentación aportada ahora por el recurrente para combatir tal residencia fiscal previa en Bilbao es de años posteriores (2016 y siguientes).

2º) La Hacienda Foral es competente para inspeccionar, porque cuando inicia su actuación, en abril de 2017, la AEAT aún no goza de competencia para inspeccionar, que se iniciaría a la finalización del plazo de presentación de la declaración de IRPF del año 2016, el 30 de junio de 2017. De hecho, en consulta entre Administraciones, se verifica que la propuesta de liquidación de la AEAT en relación con el IRPF, ejercicio 2016, fue firmada digitalmente en fecha 23 de junio de 2020, y la propuesta de sanción fue firmada en fecha 17 de septiembre de 2020. La documentación que aporta el propio contribuyente acredita que en los ejercicios debatidos no presenta declaraciones tributarias ante la Hacienda Foral ni ante la AEAT. Además, aunque el recurrente presentó el modelo 030 ante la Hacienda Foral en fecha 15 de marzo de 2016 para comunicar el cambio de domicilio fiscal a Laredo, no aportó comunicación del alta correspondiente ante la AEAT, tal y como es requerido (art. 47 de la NFGT y art. 48.3 de la LGT). Ahora adjunta modelo 037 en el que figura alta en el censo de empresarios comunicando el domicilio fiscal en la AEAT, y aunque en el documento no figura fecha, comprobado el código de verificación segura, se desprende que la fecha de presentación es el 28 de diciembre de 2017, con fecha de alta 1 de enero de 2018. Por tanto, no existió conflicto alguno entre la Hacienda Foral y la AEAT en los ejercicios debatidos que requiera iniciar el procedimiento del art. 43 del **Concierto Económico**. En fecha 24 de mayo de 2017, las actuarias recibieron comunicación de la AEAT confirmando que el obligado tributario no había presentado declaraciones por los impuestos y ejercicios sujetos a comprobación en el expediente, y que el domicilio fiscal que les constaba era Bilbao. En definitiva, la Hacienda Foral era competente para inspeccionar.

3º) En cuanto a la recusación de las funcionarias, consta que la primera recusación, en la que se alegó enemistad manifiesta, es de 12 de enero de 2018, y que fue desestimada por Acuerdo notificado el 26 de febrero de 2018. La segunda recusación, fundada en la misma causa e indicando que se había interpuesto querella el 28 de febrero de 2018, es de 1 de marzo de 2018, y fue desestimada por Acuerdo de 13 de marzo de 2018. Es cierto que, a fecha de notificación del inicio del procedimiento sancionador el 8 de mayo de 2018, la querella constaba admitida a trámite (se sobreseyó el 29 de mayo de 2018), pero la falta de abstención no implica necesariamente la invalidez de los actos administrativos, y en este caso no se prueba la supuesta falta de parcialidad que daría lugar a tal vicio invalidante. Cita STSJPV nº 1123/2012, de 18 de diciembre, STSJ Aragón nº 374/2006, de 19 de junio y STS de 26 de mayo de 2003 (casación nº 3693/1999). La recusación no conlleva suspensión del procedimiento (Reglamento de Inspección de Tributos aprobado por Decreto Foral 5/2012, y Reglamento Sancionador Tributario aprobado por Decreto Foral 100/2015). Pese a ello, desde la

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

presentación de los escritos hasta su resolución, no se realizaron actuaciones del procedimiento inspector, habiendo estado suspendido de facto; ni se causa indefensión. No procede, por tanto, en ningún caso la nulidad de pleno derecho del art. 225 de la NFGT. En cualquier caso, los Acuerdos recurridos son dictados por el Subdirector de Inspección, respecto del que no se atribuye causa alguna de abstención o recusación.

4º) En cuanto a la inexistencia o ineficacia de plan de inspección válido, por haberse iniciado el procedimiento inspector más de un año después de la inclusión en el plan de inspección del obligado tributario y designación de actuarias, se hace constar que ésta es una alegación nueva no suscitada en vía administrativa, y sobre la que no cabe fundar el recurso contencioso-administrativo. En cualquier caso, consta en autos que la designación de actuarias fue el 16 de noviembre de 2015 y 12 de enero de 2016, y que el 3 de febrero de 2017 se aprobó una modificación respecto de los tributos y períodos impositivos objeto de inspección, y que la notificación del inicio de la inspección fue el 21 de abril de 2017. El supuesto incumplimiento del plazo del art. 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente. Cita STS nº 914/2020, de 2 de julio, y nº 1824/2017, de 27 de noviembre (recurso nº 2998/2016). La normativa común no es de aplicación y ninguna norma foral prevé un precepto con redacción similar al art. 170.5 del Reglamento ya citado.

5º) En cuanto al exceso del plazo de doce meses para las actuaciones inspectoras y la paralización de la inspección por más de seis meses, consta en autos que el inicio del procedimiento inspector se produjo el 25 de abril de 2017, y que con fecha 16 de abril de 2018 se dictó acuerdo de ampliación de actuaciones, notificado dos días después, finalizando el procedimiento inspector con notificación de las actas correspondientes el 14 de septiembre de 2018. No se ha sobrepasado el plazo de doce meses. En cuanto a la prórroga acordada, la misma se justifica en la especial complejidad del caso, pues la falta de cumplimiento por parte del obligado tributario de sus obligaciones contables y registrales obligó a las actuarias a realizar múltiples requerimientos a fin de conocer el rendimiento de la actividad profesional de aquél. Además, la actuación obstativa del obligado tributario dilató el procedimiento y causó diversas suspensiones del mismo, todo lo cual justifica la ampliación del plazo en virtud del art. 146 de la NFGT y art. 38 del Reglamento de Inspección Tributaria aprobado por Decreto Foral 5/2012. El procedimiento no estuvo paralizado durante seis meses, pues en tal período las actuarias recibieron comunicación de la AEAT confirmando la falta de presentación de declaraciones por el obligado tributario y que su domicilio estaba en Bilbao (24 de mayo de 2017), emitieron informe sobre el domicilio (6 de junio de 2017), comparecieron en el domicilio del obligado tributario para solicitar aclaraciones (26 de octubre de 2017) y se le requirió para que aportara diversa documentación.

6º) En ningún caso existe causa de nulidad de pleno derecho por omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido (art. 225 de la NFGT). En todo caso, si se apreciara que hay incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, o que la prórroga no estuvo justificada, el único efecto que tendría es que no se consideraría interrumpida la prescripción (art. 146.2 de la NFGT).

7º) En cuanto a las alegaciones de incorrección del método de estimación indirecta, la cuestión de que no ha habido informe de estimación indirecta para IRPF sino sólo para el IVA es una cuestión nueva no suscitada ante la Administración. En cualquier caso, la ausencia de tal informe, si no causa indefensión, no determina nulidad de actuaciones. Cita STS de 15 de julio de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 177/2006). En el caso de autos, además de existir informe de estimación indirecta, en las actas de disconformidad se indica también de manera expresa y razonada las causas por las que se adopta la decisión de acudir a la estimación indirecta. Se trata de un obligado tributario que no cumple sus obligaciones fiscales, que no declara ante ninguna Administración y que no presta la colaboración necesaria con el procedimiento inspector, por lo que necesariamente debía recurrirse al método de estimación indirecta. El resto de alegaciones relativas a la incorrección de los cálculos son vagas e imprecisas, y dicen sustentarse en un informe pericial futuro que no se llega a aportar.

8º) En cuanto al procedimiento sancionador, se alega lo siguiente:

(i) Recusación de las funcionarias. La interposición de querella es de 28 de febrero de 2018. El 17 de mayo de 2018 se acordó por la Jefa del Servicio de Actuaciones Inspectoras la apertura del expediente sancionador. El 29 de mayo de 2018 se acordó el sobreseimiento provisional de la causa. El 8 de junio de 2018, el obligado tributario interesó la recusación de las actuarias, y entonces ya no había procedimiento penal pendiente.

(ii) Inexistencia de liquidaciones previas antes de incoarse el procedimiento sancionador. Se trata, de nuevo, de una alegación no suscitada en vía administrativa. En cualquier caso, y pese a que la normativa foral no está redactada en términos similares a la analizada por el Tribunal Supremo, éste ha indicado que no hay vicio procedimental por esta causa. Cita STS nº 1075/2020, de 23 de julio. En el caso de autos, el obligado tributario no formuló expresa oposición a la tramitación simultánea, según su escrito de alegaciones a la propuesta de

sanción, pero es que aun así el art. 16.4 del Reglamento Sancionador Tributario aprobado por Decreto Foral 100/2005 no proscribe que la puesta de manifiesto, formulación de propuestas de resolución y notificación de resoluciones sean simultáneas.

9º) No hay infracción de preceptos constitucionales.

SEGUNDO. Motivos de impugnación. La alegada nulidad de pleno Derecho por incompetencia territorial de la Inspección de Bizkaia.

Como principal motivo de impugnación, la demandante alega nulidad de pleno Derecho por incompetencia territorial de la Inspección de Bizkaia (art. 47.1.b) de la LPAC). En síntesis, alega que reside en Laredo (Cantabria) desde 1998, por lo que la Inspección de Bizkaia no podía iniciar actuaciones inspectoras contra él. De pretender esto mismo, además, debía haber seguido el iter reglamentario necesario para fundar su competencia frente a la AEAT, lo que no hizo.

En conexión con este motivo de impugnación, y aunque lo formula como motivo subsidiario, alega de nuevo falta de competencia de la Inspección de Bizkaia en razón de su domicilio fiscal en Cantabria, considerando que la sentencia de esta Sala nº 285/2019, de 24 de octubre de 2019 (recurso nº 1542/2017), que resolvió recursos contra Acuerdos del TEAF relativos a liquidaciones parciales de IVA de 2011 a 2014 del aquí recurrente y que consideró que tenía domicilio en Bilbao, no tiene efectos de cosa juzgada respecto de este procedimiento; y que el empadronamiento en Laredo permite presumir su residencia allí, salvo prueba en contrario, que aquí no ha existido.

La demandada se opuso a lo alegado de contrario, argumentando que el domicilio fiscal del obligado tributario estuvo sito en Bilbao para los ejercicios 2012 a 2014 por vinculación en este sentido de lo declarado por sentencia de esta Sala nº 285/2019; y para el ejercicio 2015, por no haberse comunicado el cambio de domicilio fiscal a Laredo hasta el 15 de marzo de 2016 y no aportarse ahora documentación que pruebe su residencia anterior en tal localidad para dicho ejercicio. La Hacienda Foral de Bizkaia era competente para inspeccionar cuando inició el procedimiento correspondiente en abril de 2017 porque (i) la competencia de la AEAT comenzaría a la finalización del plazo de presentación de la declaración de IRPF del año 2016, el 30 de junio de 2017; (ii) documentación que aporta el propio contribuyente acredita que en los ejercicios debatidos no presenta declaraciones tributarias ante la Hacienda Foral ni ante la AEAT; (iii) la comunicación de cambio de domicilio fiscal a Laredo del 15 de marzo de 2016 no se acompañó de comunicación del alta correspondiente ante la AEAT, tal y como es requerido (art. 47 de la NFGT y art. 48.3 de la LGT). No era preciso iniciar el procedimiento del art. 43 del **Concierto Económico** porque, en los ejercicios debatidos, no existió conflicto alguno entre la Hacienda Foral y la AEAT.

A) El domicilio fiscal del recurrente.

Se ha acreditado, como se razonará, que el domicilio fiscal del recurrente estaba sito en Bilbao para el período considerado, ejercicios 2012 a 2015.

(i) Ejercicios 2012 a 2014.

El art. 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, **Concierto Económico**), refiere en su apartado primero, en lo que aquí resulta relevante, lo siguiente:

*"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente **Concierto Económico**, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; [...]. En el resto de tributos [incluye el IVA] *, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos. [...].*

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Igualmente, el art. 47 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante, NFGT), y el art. 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) prevén, en sus apartados primero y segundo, lo siguiente:

"1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el de su residencia habitual. [...]"

Por tanto, el domicilio fiscal del recurrente sería el mismo para el IVA que para el IRPF, y existiendo sentencia firme que declara que su domicilio fiscal respecto de aquél primer tributo estaba sito en Bilbao para los ejercicios 2012 a 2014, igual criterio debe seguirse ahora por vinculación al precedente.

Así, la cosa juzgada material en su efecto positivo o prejudicial se regula en el art. 222.4 de la LEC, que determina lo siguiente:

"Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal."

Para apreciar este efecto positivo o prejudicial de la cosa juzgada material no es preciso que concurra la triple identidad de hechos, sujetos y causa de pedir, sino que basta que exista identidad subjetiva y que el objeto del ulterior recurso sea parcialmente idéntico al objeto del recurso anterior, en el sentido de que éste constituya antecedente lógico de aquél.

En el caso de autos, es evidente que entre el recurso examinado por la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 285/2019, de 24 de octubre (recurso nº 1542/2017) y el presente caso, existe identidad subjetiva (se trata de las mismas partes), y que declarado en aquél que el domicilio fiscal del recurrente estaba sito en Bilbao para los ejercicios 2012 a 2014 respecto del IVA, lo mismo debe apreciarse en este recurso para esos mismos ejercicios respecto del IRPF.

En aquella sentencia decíamos, en el fundamento jurídico cuarto, lo siguiente:

"Comenzando por el análisis del primer motivo de impugnación alegado por el recurrente, consistente en la presunta incompetencia de la demandada para la exacción del IVA de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 e imposición de sanciones, en base a que su domicilio fiscal no radica en Bilbao, sino en Laredo (Cantabria), debemos afirmar como punto de partida que el empadronamiento no es suficiente para acreditar la residencia y la vivienda habitual en una determinada localidad. Y es que, si bien la cédula de empadronamiento constituye un elemento relevante a la hora de valorar cuál es el lugar de residencia habitual, dicha cuestión se concretará tras la valoración que los órganos de gestión e inspección de Hacienda hagan de sus pruebas.

En el caso de autos, si bien el recurrente indica que además de la cédula de empadronamiento en Laredo desde 1998, obra en el expediente su D.N.I en el que figura su domicilio en dicha localidad cántabra, su tarjeta del Servicio Cántabro de Salud, etc., lo que no puede obviarse es que el cambio de domicilio fiscal no lo hizo el actor hasta el 15 de marzo de 2016 -cambio que, por cierto, no le puede beneficiar con carácter retroactivo, al señalar el artículo 47 de la NFGT 2/2005, de 10 de marzo, que "(...) cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria"-, pero es que además, mantiene despacho profesional en Bilbao, donde se encuentra colegiado y figura como contribuyente en Bizkaia, no constando que haya presentado ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria declaración por IRPF ni por el IVA de los ejercicios 2011 a 2014, pese a ser requerido por la demandada, siendo preceptiva su presentación si como mantiene, su residencia se encuentra en territorio cántabro.

Ante tales circunstancias, ha de señalarse que todo el planteamiento de impugnación de la parte falla por su base, en la medida en que el propio recurrente reconoce que no comunicó a la Hacienda Foral el cambio de su domicilio fiscal a Laredo hasta el 15 de marzo de 2016, y sin que por el mismo se hayan aportado las declaraciones por IRPF ni por el IVA de los ejercicios objeto de reclamación, pese a ser requerido por la demandada y como le compete en virtud de las reglas de la carga de la prueba, lo que le permitiría acreditar el extremo de su residencia en el municipio cántabro.

La propia actuación, por tanto, del actor ante la Hacienda Foral, así como la falta de aportación en vía administrativa y jurisdiccional de tales declaraciones por IRPF e IVA ante la AEAT, permiten afirmar que en las fechas a que se contraen las liquidaciones por IVA de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 y sanciones derivadas, la residencia habitual del recurrente continuó estando sita en Bilbao, lo que determina que es la Hacienda Foral de Bizkaia, la Administración competente para la exacción del impuesto debatido, ex artículos 27 Tercero y 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por el que se aprueba el ***Concierto Económico*** *con la Comunidad*

Autónoma del País Vasco, toda vez que se trata de un obligado tributario con un volumen de operaciones inferior a 7 millones de euros, y que su domicilio fiscal se hallaba sito en Bilbao, punto de conexión que determina la competencia exaccionadora de la demandada.

Decae, en consecuencia, dicho motivo de impugnación."

Debe concluirse, en fin, que el domicilio fiscal del recurrente estaba sito en Bilbao para los ejercicios 2012 a 2014.

(ii) Ejercicio 2015.

El art. 47 de la NFGT dispone, respecto al cambio de domicilio fiscal, lo siguiente:

"3. Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria. [...]

4. Cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 43 del ***Concierto Económico*** *y sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria.*

Cuando el obligado tributario no haya comunicado a la Administración tributaria, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, el cambio de su domicilio fiscal, se podrá considerar como tal, entre tanto, el que consta en la base padronal. Asimismo, se podrá estimar subsistente a efectos de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria."

El art. 48 de la LGT, por su parte, refiere a este respecto en su apartado tercero lo que a continuación se expone:

"3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley ."

Por su parte, el art. 43.5 del **Concierto Económico** dispone, a este respecto, lo que a continuación se expone:

"Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

[...]

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento."

El recurrente comunicó a la Hacienda Foral su cambio de domicilio fiscal a Laredo el 15 de marzo de 2016. Por tanto, este cambio de domicilio, sin perjuicio de tener los efectos que se expondrán en el siguiente epígrafe, no afecta al ejercicio 2015. Respecto del mismo, ha de estarse a la prueba practicada en autos.

Así, partimos de una situación ya acreditada de domicilio fiscal en Bilbao para el ejercicio anterior (2014), y una comunicación de cambio de domicilio fiscal a Laredo en el ejercicio siguiente (2016), y lo cierto es que en el ejercicio discutido (2015) no se prueba que el domicilio fiscal estuviera sito en Laredo, pues la documentación aportada a tal fin o bien se refiere a ejercicios anteriores o a ejercicios posteriores (bloque documental nº 11 de la demanda).

Debe concluirse, en definitiva, y utilizando idénticos razonamientos a los consignados en la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 285/2019, de 24 de octubre (recurso nº 1542/2017), que el domicilio fiscal del recurrente estaba sito en Bilbao en el ejercicio 2015.

En idénticos términos se ha pronunciado la misma Sección 1ª de esta Sala en sentencia nº 259/2021, de 29 de junio (recurso nº 368/2020), en que examinó un recurso interpuesto por el mismo recurrente contra liquidaciones de IVA e imposición de sanción, ejercicios 2012 a 2016, razonando que *"declaración que hay que extender al ejercicio 2015 ya que, según ha opuesto la demandada, la documentación aportada por la recurrente, aparte la ya valorada en el antedicho, corresponde a 2016 y siguientes."*

B) Competencia de la Hacienda Foral para iniciar el procedimiento de inspección.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El art. 47 de la NFGT dispone, en su apartado sexto, lo siguiente:

"6. A efectos de determinar la Administración tributaria competente para la realización de las actuaciones derivadas de los procedimientos de aplicación de los tributos y procedimiento sancionador se tendrá en cuenta el domicilio fiscal en el momento de realización del hecho imponible o de comisión de la infracción."

Por su parte, el art. 43 del **Concierto Económico**, en su apartado sexto, prevé lo que a continuación se expone:

*"Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.ª del capítulo III de este **Concierto Económico**."*

Para los ejercicios objeto de inspección, 2012 a 2015, la Hacienda Foral resultaba competente al haberse acreditado que el domicilio fiscal del recurrente estaba sito en Bilbao.

Debe destacarse, además, que, aunque el cambio de domicilio fiscal a Laredo se comunicó el 15 de marzo de 2016, no vino acompañado de justificación de presentación de declaración de tributos ante la AEAT, y por tanto los efectos de tal cambio de domicilio son limitados (art. 43.5 del **Concierto Económico**, art. 47.4 de la NFGT y art. 48.3 de la LGT, transcritos anteriormente), y en ningún caso imposibilitan a la Hacienda Foral iniciar un procedimiento inspector respecto de tributos de ejercicios no prescritos en que el domicilio estaba sito en territorio foral.

Aunque el recurrente refiere que la Hacienda Foral debió iniciar el procedimiento del art. 43.6 del **Concierto Económico**, y que la inspección desarrollada está viciada a falta del mismo; no es así, pues consta en autos que no existía discrepancia entre Administraciones en cuanto a la competencia de la Hacienda Foral para inspeccionar los tributos y ejercicios en cuestión, y en consecuencia no era preceptivo el procedimiento de aquel precepto. Concretamente, no consta que el recurrente hubiera presentado declaraciones ante la AEAT para los tributos y ejercicios comprendidos en el procedimiento de inspección, y en comunicación de la AEAT y la Hacienda Foral, la primera ratificó que le constaba que el obligado tributario tenía domicilio fiscal en Bilbao.

Por todo ello, debe concluirse que la Hacienda Foral era competente para iniciar procedimiento inspector contra el obligado tributario por IRPF, ejercicios 2012 a 2015, al constar acreditado el domicilio de aquél en Bilbao para tales períodos.

Debe desestimarse, pues, el principal motivo de impugnación alegado.

TERCERO. Motivos de impugnación. La alegada anulabilidad de las liquidaciones practicadas.

Subsidiariamente al motivo de impugnación alegado con carácter principal, la demandante alegó anulabilidad de las liquidaciones practicadas por varios motivos.

En primer lugar, porque recusó a las funcionarias intervinientes y (i) las mismas no se apartaron del conocimiento del asunto pese a existir causa para ello (art. 23.2.a) y art. 24.1 de la LRJSP) y (ii) el procedimiento no se suspendió de forma expresa.

En segundo lugar, porque el inicio formal de las actuaciones inspectoras se produjo más de un año después de la inclusión del obligado tributario en el plan de inspección y designación de actuarias.

En tercer lugar, por incumplimiento de los plazos de inspección, al haber transcurrido el plazo de doce meses desde la inclusión en el plan de inspección del obligado tributario hasta el inicio formal del procedimiento o, si tomamos esta última como fecha de inicio, al haber transcurrido el plazo de doce meses en la fecha de notificación de las actas de liquidación, teniendo en cuenta que el acuerdo de ampliación de plazo no es conforme a Derecho al no concurrir las concretas circunstancias que lo justifican. Igualmente, la demandante alegó que el procedimiento había estado paralizado por más de seis meses, al no haberse desarrollado durante el mismo actuaciones relevantes.

La demandada se opuso a lo alegado de contrario, argumentando que las liquidaciones practicadas eran conformes a Derecho.

En primer lugar, en cuanto a la recusación de las funcionarias, (i) porque no concurría causa de abstención ni recusación, ni se justifica en qué medida su supuesta parcialidad afecta a la eficacia de los actos administrativos dictados; (ii) la solicitud de recusación es posterior al inicio del procedimiento inspector; (iii) la recusación no conlleva suspensión del procedimiento según la normativa foral aunque, en cualquier caso, no se realizaron actuaciones del procedimiento inspector, habiendo estado suspendido de facto durante la tramitación de los incidentes; y (iv) los actos administrativos impugnados fueron dictados por el Subdirector de Inspección, respecto del que no se atribuye causa alguna de abstención o recusación.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

En segundo lugar, en cuanto al transcurso de más de un año desde la inclusión del obligado tributario en el plan de inspección y designación de actuarias y el inicio formal del procedimiento de inspección, porque (i) se trata de una alegación nueva no suscitada en vía **económico**-administrativa sobre la que no cabe pronunciarse ahora; (ii) la normativa estatal no es de aplicación y no hay precepto con redacción similar al art. 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; (iii) en cualquier caso, el Tribunal Supremo ha declarado que el incumplimiento del plazo no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente.

En tercer lugar, en cuanto al incumplimiento de los plazos de inspección, debe estarse al inicio formal del procedimiento inspector, y desde entonces hasta la notificación de las actas correspondientes no transcurrió el plazo de doce meses, dado que constaba acordada prórroga de tal plazo, justificada en razones de especial complejidad debidamente motivadas. Igualmente, el procedimiento no estuvo paralizado durante seis meses, pues en tal período las actuarias realizaron actuaciones relevantes para la continuación del procedimiento.

Analizaremos a continuación cada una de las argumentaciones que sustentan el motivo de anulabilidad de las liquidaciones practicadas alegado por la demandante.

A) Recusación de las funcionarias.

El recurrente pretende que las recusaciones planteadas una vez iniciado el procedimiento inspector hubieran dado lugar al apartamiento de las funcionarias intervinientes y a la suspensión expresa del procedimiento hasta su resolución; y razona que, en ausencia de esto, las liquidaciones resultantes son anulables.

Idénticos argumentos desplegó en recursos previos, ya resueltos por esta Sala, y cuyos razonamientos debemos traer a esta causa dado que dan respuesta, por sí solos, a lo aquí planteado. Así, la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 259/2021, de 29 de junio (recurso nº 368/2020), razona, en su fundamento jurídico quinto, lo siguiente:

"Así, la recusación de las inspectoras no pudo comportar su apartamiento automático de las actuaciones, ya que tal efecto solo está previsto, mejor dicho, es consecuencia de la abstención o aceptación de la recusación promovida por el interesado.

Por la misma razón, no procedía acordar la suspensión del procedimiento (tan solo prevista en los supuestos del artículo 22 de la Ley 39/2015) hasta la resolución del incidente de recusación o sustituir a las recusadas, amén de que no se hubiera producido ninguna actuación de estas entre las fechas de su recusación y los acuerdos de 26 de febrero y 13 de marzo de 2018 que desestimaron las promovidas el 12 de enero y el 1 de marzo del mismo año; la primera, por enemistad manifiesta y la segunda por la interposición de querella contra las recusadas por la presunta comisión de los delitos de prevaricación y violación de secretos.

Y si el apartamiento de las actuaciones, entre tanto se resolvía el incidente, podía fundarse, a falta de disposición expresa, en la garantía de imparcialidad del recusado y objetividad en su actuación, ningún fundamento normativo o institucional tiene el mantenimiento de dicha situación, una vez desestimada la recusación, hasta el archivo o sobreseimiento de las actuaciones iniciadas por virtud de la querella; en otro caso, la presentación sucesiva de denuncias o querellas tendría el efecto "perverso" de dilatar sine die las actuaciones inspectoras por decisión del inspeccionado.

Tampoco puede considerarse fundada la recusación en las circunstancias alegadas por el recusante, ya no por sobrevenidas a la incoación de las actuaciones inspectoras sino por su relación, mal que bien disimulada, con su curso y objeto, e incluso con su propia incoación.

Y es que los actos (y omisiones) del recurrente desde el inicio de las actuaciones inspectoras y durante su desarrollo denotan su propósito declarado ad nauseam de no colaborar con las actuarias mediante la aportación de los datos y documentos necesarios para la estimación de las bases imponibles, so pretexto de la pendencia de la resolución del TEAF a que antes se hizo mención.

No obstante lo cual, el recurrente reprocha la dilación de las actuaciones inspectoras y falta de diligencia de las actuarias porque, a sabiendas de su voluntad, más que reiterada, de no colaborar en su realización hasta la resolución de la reclamación pendiente sobre su domicilio fiscal en Bizkaia, y a pesar de ese declarado propósito, nada obstaba a que practicaran las liquidaciones en régimen de estimación indirecta, sin necesidad de suspender o demorar la comprobación.

Dicho lo cual, la recusación primero por enemistad y luego por "haber cuestión pendiente con el interesado", provocada por la querella no denotan más que un uso instrumental, torticero, del instituto de la recusación; esto es, a modo de "tacha" de las inspectoras."

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

B) Transcurso de más de un año desde la inclusión del obligado tributario en el plan de inspección y designación de actuarias hasta el inicio del procedimiento inspector.

El obligado tributario fue incluido en el plan de inspección con fecha 26 de octubre de 2015, pero la iniciación del procedimiento no se le notificó hasta el 25 de abril de 2017.

No obsta a la resolución de esta cuestión el que la misma no fuera suscitada en vía **económico**-administrativa, pues en el escrito de demanda se pueden justificar en sustento de las pretensiones *"cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración"* (art. 56.1 de la LJCA).

El art. 170.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, prevé lo siguiente:

"El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate."

Respecto a tal requisito, el Tribunal Supremo en sentencia nº 914/2020, de 2 de julio (recurso nº 3326/2017) ha declarado que *"el incumplimiento del plazo previsto en el art. 170.5 del Reglamento* [antedicho] *para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, dado que está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración, siendo, por tanto, una norma interna de carácter organizativo."* Las consecuencias del incumplimiento del plazo, en fin, no serían las que propugna la recurrente.

C) Incumplimiento de los plazos de inspección.

El inicio del procedimiento inspector se produjo el 25 de abril de 2017 y, con fecha 16 de abril de 2018, se dictó acuerdo de ampliación de actuaciones, notificado dos días después, finalizando el procedimiento inspector con notificación de las actas correspondientes el 14 de septiembre de 2018. No se sobrepasó, pues, el plazo de doce meses (art. 146.1 de la NFGT).

El acuerdo de ampliación es conforme a Derecho, pues se justifica en que las actuaciones revisten especial complejidad (art. 146.1.a) de la NFGT) y se motivan debidamente, apreciando, cuanto menos, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario, que determina una mayor dificultad en la tarea inspectora al tener que realizarse diversos requerimientos a terceros para conocer los rendimientos de su actividad profesional (art. 38.1.2º del Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia), además de la actuación renuente y obstativa del obligado tributario ante el procedimiento inspector, como también constatamos en la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 259/2021, de 29 de junio (recurso nº 368/2020).

Finalmente, cabe señalar que el procedimiento no estuvo paralizado durante seis meses, pues en tal período las actuarias recibieron comunicación de la AEAT confirmando la falta de presentación de declaraciones por el obligado tributario y que su domicilio estaba en Bilbao (24 de mayo de 2017), emitieron informe sobre el domicilio (6 de junio de 2017), comparecieron en el domicilio del obligado tributario para solicitar aclaraciones (26 de octubre de 2017) y se le requirió para que aportara diversa documentación. Igualmente, como dijimos en la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 259/2021, de 29 de junio (recurso nº 368/2020), la actuación practicada *"el 26-10-2017 (trece días antes de que la interrupción alcanzase los seis meses) no tenía por objeto un requerimiento ya cumplimentado, impertinente o sin objeto, sino de explicación y justificación del origen de los movimientos bancarios en sus cuentas, acreditados por el Servicio de Inspección; no en vano, tal información se refería a ingresos en metálico o mediante cheques, sin los datos necesarios, para determinar su causa."*

Por todo lo razonado, procede desestimar el motivo de impugnación correspondiente a la alegada anulabilidad de las liquidaciones practicadas.

CUARTO. Motivos de impugnación. La alegada anulabilidad de las sanciones.

Subsidiariamente al motivo de impugnación alegado con carácter principal, la demandante alegó anulabilidad de las sanciones impuestas, por varios motivos.

En primer lugar, por existir querella interpuesta con anterioridad a la incoación de los expedientes sancionadores en los que se nombró instructoras a las querelladas.

En segundo lugar, por inexistencia de liquidaciones previas al iniciar los expedientes sancionadores.

En tercer lugar, por haberse opuesto expresamente el demandante a la tramitación simultánea de las actas con el procedimiento sancionador, y no obstante haberse procedido a tal tramitación.

La demandada se opuso a lo alegado de contrario, argumentando que las sanciones impuestas eran conformes a Derecho.

En primer lugar, en cuanto a la recusación de las funcionarias, la demandada razona que (i) aunque es cierto que a fecha de notificación del inicio del procedimiento sancionador el 8 de mayo de 2018, la querella constaba admitida a trámite (se sobreseyó el 29 de mayo de 2018), la falta de abstención no implica necesariamente la invalidez de los actos administrativos, y en este caso no se prueba la supuesta falta de parcialidad que daría lugar a tal vicio invalidante; (ii) cuando el obligado tributario insta la recusación de las actuarias, el 8 de junio de 2018, el procedimiento penal ya se había sobreseído; y (iii) en cualquier caso, los Acuerdos recurridos son dictados por el Subdirector de Inspección, respecto del que no se atribuye causa alguna de abstención o recusación.

En segundo lugar, en cuanto a la inexistencia de liquidaciones previas al iniciar los expedientes sancionadores, (i) se trata de una alegación nueva no suscitada en vía **económico**-administrativa sobre la que no cabe pronunciarse; y (ii) la normativa estatal no resulta de aplicación, si bien en cualquier caso el Tribunal Supremo ha indicado que no hay vicio procedimental por esta circunstancia.

En tercer lugar, no consta que el obligado tributario formulara expresa oposición a la tramitación simultánea; y, en cualquier caso, el art. 16.4 del Reglamento Sancionador Tributario aprobado por Decreto Foral 100/2005 no proscribe que la puesta de manifiesto, formulación de propuestas de resolución y notificación de resoluciones sean simultáneas.

A) Recusación de las funcionarias.

El recurrente interpuso querella contra las funcionarias actuantes en fecha 28 de febrero de 2018, y la incoación del expediente sancionador es de fecha 18 de mayo de 2018.

Como dijimos en la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 259/2021, de 29 de junio (recurso nº 368/2020), cuyos razonamientos son trasladables al presente caso:

"El recurrente interpuso la querella contra las actuarias en fecha (28-02-2018) anterior a la fecha (18-05-2018) en que esas actuarias cumpliendo lo acordado el día anterior por la Jefa del Servicios de Actuaciones Inspectoras, también querellada, dictaron el acuerdo de incoación del expediente sancionador con propuesta de sanción, pero esas actuaciones traen causa de un Plan de inspección y nombramiento de las mismas actuarias, anteriores a dicha acción judicial.

Más aun, no puede desvincularse la incoación del procedimiento sancionador, con propuesta de sanción por impago de la deuda comprobada en las actuaciones inspectoras (infracción tipificada por el artículo 196 de la NFGT de Bizkaia), de estas actuaciones, anteriores también a la presentación de la querella contra las inspectoras, aun tramitándose separadamente las de comprobación y sancionadoras, esto es, la misma vinculación "material" que en el caso de tramitación conjunta de ambos procedimientos. Y así es que, el propio recurrente considera que la liquidación de la deuda tributaria es requisito no ya de la imposición de la sanción, sino de la tramitación del procedimiento en que se imponga.

Además, la querella no se presentó por hechos extraños a la actuación de las inspectoras sino a resultas de esa actuación en el procedimiento de comprobación, y con el propósito señalado ut supra de apartarlas de esas actuaciones, con lo cual no puede tenerse por causa legal de recusación la alegada de haber cuestión litigiosa pendiente entre recusante y recusado, al amparo del artículo 23.2 a) de la Ley 4072015; so pena de permitir al recusante la remoción de los inspectores designados, por disconformidad con su actuación u hostilidad generada por dicha causa del primero con los segundos y no al revés."

B) Inexistencia de liquidaciones previas.

Aunque el recurrente cita normativa estatal y no foral, aun así su pretensión de anulabilidad de las sanciones por falta de notificación de las liquidaciones previas no podría prosperar, pues es jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencia nº 1075/2020, de 23 de julio de 2020 (recurso nº 1993/2019) que *"ni el artículo 209.2 LGT , ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT , establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE , y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa."*

C) Oposición expresa a la tramitación simultánea de las actas con el procedimiento sancionador.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

De nuevo como dijimos en la sentencia de la Sección 1ª de esta Sala nº 259/2021, de 29 de junio (recurso nº 368/2020), que examina un recurso relativo a acto administrativo diferente pero resultante del mismo procedimiento inspector:

"No puede confundirse la tramitación simultánea (coincidencia temporal) del procedimiento de comprobación con el procedimiento sancionador con la tramitación conjunta, en su caso, de ambos procedimientos.

Es la tramitación conjunta de esos procedimientos la que resulta improcedente, salvo conformidad del interesado.

Así, la oposición del interesado a la tramitación "simultánea" del expediente sancionador, prevista por el artículo 16.4 del Decreto Foral 100/2005 , no puede interpretarse como oposición a su tramitación con unidad de tiempo sino a la tramitación concentrada o conjunta de los procedimientos de comprobación y sancionador.

Además, no consta en el expediente la tal oposición a la tramitación mal llamada "simultánea" de los dos procedimientos, alegada por esa parte sin referencia a las actuaciones que obran en el expediente administrativo; y contradicha por la demandada con referencia precisamente al escrito de alegaciones a la propuesta de sanción que obra en ese expediente."

Por todo lo razonado, procede desestimar el motivo de impugnación correspondiente a la alegada anulabilidad de las sanciones impuestas.

QUINTO. Motivos de impugnación. La alegada nulidad o errores objetivos en la estimación indirecta.

Subsidiariamente al motivo de impugnación alegado con carácter principal, la demandante alegó nulidad o, subsidiariamente, errores objetivos en la estimación indirecta, por varios motivos.

En primer lugar, porque no hubo informe de estimación indirecta para IRPF, pese a ser preceptivo; y porque se discuten los cálculos aritméticos utilizados para computar sus ingresos.

En segundo lugar, porque existen errores objetivos en tributos y resultas aritméticas, que refiere vagamente, pero sin sustento en informe pericial alguno.

La demandada se opuso a lo alegado de contrario, argumentando que el método de estimación indirecta se aplicó conforme a Derecho.

En primer lugar, en cuanto a la falta de informe de estimación indirecta para IRPF, (i) porque es una cuestión nueva no suscitada ante la Administración sobre la que no cabe pronunciarse; (ii) en cualquier caso, la ausencia de tal informe, si no causa indefensión, no determina nulidad de actuaciones; y (iii) dada la actitud obstativa del obligado tributario a la inspección y la absoluta falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no podía recurrirse a otro método.

En segundo lugar, porque las alegaciones relativas a la incorrección de los cálculos son vagas e imprecisas, y dicen sustentarse en un informe pericial futuro que no se llega a aportar.

Resolviendo este motivo de impugnación, debe señalarse en primer lugar que no obsta a la resolución de esta cuestión el que la misma no fuera suscitada en vía **económico**-administrativa, pues en el escrito de demanda se pueden justificar en sustento de las pretensiones *"cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración"* (art. 56.1 de la LJCA).

Dicho lo anterior, lo cierto es que los motivos de la aplicación del régimen de estimación indirecta constan en el informe adjunto a las actas de disconformidad y consta reconocido por el recurrente, de hecho, que él mismo solicitó tal método de estimación. No puede el recurrente alegar ausencia del informe del art. 153 de la NFGT cuando del examen del expediente administrativo es posible conocer tanto las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, como la justificación de los medios elegidos para determinar los cálculos y estimaciones que condujeron a las liquidaciones correspondientes.

El recurrente, en cuanto a los concretos cálculos realizados, no aporta informe pericial que permita apreciar el error o incorreción de aquéllos, sino que se limita a criticar vagamente y con notables imprecisiones las diversas fórmulas utilizadas por la Administración actuante.

Por todo lo razonado, procede desestimar este motivo de impugnación.

SEXTO. Motivos de impugnación. La alegada infracción de preceptos constitucionales.

Subsidiariamente al motivo de impugnación alegado con carácter principal, la demandante alegó infracción de preceptos constitucionales y, concretamente, del artículo 9, relativo al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

La demandada se opuso a lo alegado de contrario, negando infracción alguna de preceptos constitucionales.

Es evidente que este motivo de impugnación se introduce a más abundamiento y en necesaria relación con los motivos anteriores, por lo que no puede examinarse de forma independiente; y desestimados aquéllos, no queda más que desestimar éste, con expresa remisión a los fundamentos jurídicos expuestos previamente.

Por todo lo razonado, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, confirmando íntegramente la Resolución administrativa recurrida.

SÉPTIMO. Costas.

De acuerdo con el art. 139 de la LJCA, dada la desestimación del recurso interpuesto, procede imponer las costas del mismo a la recurrente.

No obstante, puesto que a tenor del art. 139.4 de la LJCA, la imposición de las costas podrá ser *"a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima"*, la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar hasta una cifra máxima total de dos mil euros (2.000,00 euros) la cantidad que, por todos los conceptos, en relación con los honorarios de Letrado, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación **,**

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.ª Isabel Mardones Cubillo, en nombre y representación de D. Jose Ramón , contra el Acuerdo de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 contra los Acuerdos-liquidaciones por actas en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Acuerdos de imposición de sanción, ejercicios 2012 a 2015; por ser conforme a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la recurrente, si bien limitadas en su cuantía conforme determina el fundamento jurídico séptimo.

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 5627 0000 93 0367 20, 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.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 14 de febrero del 2023.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ