

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073343

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

Sentencia 26/2019, de 6 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1460/2017

(BOG de 14 de mayo de 2019)

**SUMARIO:**

**Haciendas forales. País Vasco. Procedimiento de gestión. Plazo. Caducidad. Nulidad de la redacción original del art. 100.1 de la Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributaria).** Aun de entenderse que el requerimiento de información se ha hecho extramuros de cualquier procedimiento de gestión o inspección ha de reconocerse su virtualidad interruptiva de la prescripción de la acción liquidatoria en cuanto actuación practicada con esa finalidad y conocimiento formal del obligado tributario. Cuestión distinta es que por virtud de la caducidad de las actuaciones practicadas en el procedimiento de referencia no se haya interrumpido el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2010. A la vista de la STS de 3 de abril de 2018, recurso n.º 3694/2015 (NFJ070286) que ha declarado la nulidad del art. 102.1 de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia (General Tributaria), en su redacción original, por su disconformidad con el art. 104.1 de la LGT, y de que el texto de aquel precepto coincide con el del art.100.1 de la Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributaria), que también excluye del plazo de caducidad los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación, hay que declarar la nulidad de la liquidación provisional por prescripción de la acción liquidatoria con los consiguientes efectos, en su caso, en la determinación de las cuotas de ese ejercicio a compensar en los siguientes. La anulación del Acuerdo del Servicio de Gestión que aprobó las liquidaciones provisionales del IVA comporta también la anulación de las sanciones impuestas por Acuerdo del mismo órgano, además de que no constando ese segundo Acuerdo en el expediente, entiéndase el de incoación del expediente y propuesta de sanción, que a falta de alegaciones del interesado debió convertirse en la resolución de dicho procedimiento, no puede el Tribunal comprobar el cumplimiento del requisito de motivación de la culpabilidad del sancionado, discutido por el recurrente si bien con referencia en el escrito de demanda al Acuerdo recurrido del órgano de revisión y no como, es de rigor, al acuerdo del órgano de gestión que ha ejercido la potestad sancionadora. Además de anular los actos recurridos, hay que declarar la nulidad del art. 100.1 de la Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributaria), en cuanto que excluye del plazo de duración del procedimiento a los de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación.

**PRECEPTOS:**

Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributaria), arts. 67, 100, 101, 104, 111, 118, 129 y 139.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 27.

Decreto Foral 102/1992 de Gipuzkoa (Adapta la Normativa Fiscal a la Ley 37/1992 del IVA), arts. 20 y 94.

Norma Foral 2/2005 de Bizkaia (General Tributaria), art. 102.

**PONENTE:***Don Juan Alberto Fernández Fernández.*

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 1460/2017

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**SENTENCIA**

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

MAGISTRADOS/AS:

D.<sup>a</sup> TRINIDAD CUESTA CAMPUZANOD.<sup>a</sup> PAULA PLATAS GARCÍA

En Bilbao, a seis de febrero de dos mil diecinueve.

La Sección 1ª 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 1460/2017 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución de 21-09-2017 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2015/0993 y 2015/0994 interpuestas por Almacenes Alegui S.L. contra el Acuerdo de 25-11-2015 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que desestimó el recurso de reposición dirigido contra las liquidaciones provisionales del IVA de los ejercicios 2010-2013 y contra el Acuerdo del mismo órgano de imposición de sanciones.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : ALMACENES ALEGI S. L., representada por el procurador D. JOSÉ ANTONIO HERNÁNDEZ URIBARRI y dirigida por el letrado D. IMANOL ANSOALDE ASTIAZARAN.

- DEMANDADA : La DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.<sup>a</sup> BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por la letrada D.<sup>a</sup> ANA ROSA IBARBURU ALDAMA.

-OTRA DEMANDADA: Las JUNTAS GENERALES DE GIPUZKOA, representadas por la procuradora D.<sup>a</sup> M<sup>a</sup> CONCEPCIÓN IMAZ NUERE y dirigidas por la letrada D.<sup>a</sup> IDOIA CEARRETA ITURBE.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 27 de noviembre de 2017 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. JOSE ANTONIO HERNÁNDEZ URIBARRI, actuando en nombre y representación de ALMACENES ALEGI S. L., interpuso recurso contencioso - administrativo contra la Resolución de 21-09-2017 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2015/0993 y 2015/0994 interpuestas por Almacenes Alegui S.L. contra el Acuerdo de 25-11-2015 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que desestimó el recurso de reposición dirigido contra las liquidaciones provisionales del IVA de los ejercicios 2010-2013 y contra el Acuerdo del mismo órgano de imposición de sanciones; quedando registrado dicho recurso con el número 1460/2017.

### Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia, en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados y que damos por reproducidos.

### Tercero.

En el escrito de contestación de la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, presentado el 04 de abril de 2018, en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

### Cuarto.

Por providencia de fecha 15 de junio de 2018, y con suspensión del plazo para dictar sentencia, se acordó oír a las partes, por plazo de diez días, en relación con una posible declaración de nulidad de actuaciones por falta de emplazamiento personal de las Juntas Generales de Gipuzkoa, todo ello en los términos recogidos en dicha resolución.

### Quinto.

Por auto de fecha 05 de julio de 2018 -rectificado por el de fecha 12 de julio siguiente-, se declaró la nulidad del decreto de fecha 03 de mayo de 2018, dictado en estos autos -y eventualmente de las actuaciones posteriores- para que por este Tribunal se procediese al emplazamiento de las Juntas Generales de Gipuzkoa, a los fines en el mismo indicados.

### Sexto.

Una vez personadas las JUNTAS GENERALES DE GIPUZKOA, procedieron a presentar escrito de contestación a la demanda en fecha 30 de octubre de 2018 y, en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados, solicitaban de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

### Séptimo.

Por Decreto de 19 de noviembre de 2018 se fijó como cuantía del presente recurso la de 168.605,28 euros.

### Octavo.

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

**Noveno.**

El nuevo y último señalamiento para votación y fallo del presente recurso se efectuó por resolución de fecha 25 de enero de 2019, señalándose, a dichos efectos, el pasado día 31 de enero de 2019.

**Décimo.**

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

**II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 21-09-2017 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2015/0993 y 2015/0994 interpuestas por Almacenes Alegui S.L. contra el Acuerdo de 25-11-2015 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que desestimó el recurso de reposición dirigido contra las liquidaciones provisionales del IVA de los ejercicios 2010-2013 y contra el Acuerdo del mismo órgano de imposición de sanciones.

La recurrente fue requerida con fecha 24-06-2013 por el Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos para que presentase los Libros de facturas emitidas y recibidas con el objeto de comprobar las bases imponibles del IVA de los ejercicios 2009-2012.

La recurrente presentó el 8-07-2013 la documentación requerida, verificando el Servicio de Gestión que las autoliquidaciones del IVA se ajustaban a las cuotas registradas en los Libros de facturas.

Posteriormente, con fecha 20-04-2015 el mismo Servicio de Gestión comunicó a la recurrente la incoación del procedimiento de comprobación limitada sobre el IVA devengado y soportado en la compraventa de inmuebles, incorporando a dichas actuaciones los Libros de facturas de los ejercicios 2010-2012 y requirió documentación sobre el proyecto de transformación de locales y viviendas y otras operaciones inmobiliarias.

El Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos acordó con fecha 7-09-2015 estimar parcialmente las alegaciones de la recurrente a la propuesta de liquidación del IVA (2010- 2012) aprobando las liquidaciones de esos ejercicios.

El recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo anterior del Servicio de Gestión fue desestimado por Acuerdo de 25-11-2015.

**Segundo.**

El recurrente alega la prescripción de la acción liquidatoria del ejercicio 2010 porque ni el requerimiento de fecha 3-06-2013, al margen de cualquier procedimiento o practicado en procedimiento (de verificación de datos) no adecuado, ni la incoación del procedimiento de comprobación limitada, notificada el 20-04-2015 interrumpieron dicha acción y, a los mismos efectos, la caducidad del procedimiento de comprobación iniciado mediante el antedicho requerimiento por no haber finalizado en el plazo de seis meses establecido por el artículo 100.1 de la NFGT de Gipuzkoa.

Asimismo, la recurrente alega la identidad del objeto de las primeras actuaciones con las del procedimiento de comprobación limitada incoado posteriormente de suerte que, según esa parte, ese procedimiento debe entenderse iniciado en la fecha (3-06-2013) del primer requerimiento, con las consecuencias de su caducidad y nulidad de la liquidación practicada.

Por el contrario, según la demandada, el requerimiento de fecha 3-06-2013, acordado en procedimiento iniciado mediante autoliquidación, conforme al artículo 125 de la NFGT, no sujeto a plazo de caducidad, interrumpió la prescripción de la acción liquidatoria del IVA del ejercicio 2010.

Según la misma parte, el procedimiento de comprobación limitada se incoó al amparo del artículo 130 de la NFGT con objeto distinto al requerimiento de 3-06-2013, una vez que el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos conoció la realización de actividades propias del sector inmobiliario.

### Tercero.

El requerimiento del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos comunicado a la recurrente el 24-06-2013 dice: "Se ha iniciado por este Servicio un procedimiento de comprobación tributaria, contemplado en los art. 101 y 111 de la Norma Foral General Tributaria 2/2005 por lo que en aplicación del art. 90 se le requiere la documentación que más abajo se cita, etc."

La invocación de los artículos 101 ("Medios, valoración y carga de la prueba") y 111 ("Potestades y funciones de comprobación e investigación ") de la NFGT de Gipuzkoa y no del artículo 118. 1 a) que se refiere al procedimiento iniciado mediante autoliquidación y del artículo 125 ("Revisión de autoliquidaciones y declaraciones") de la misma Norma Foral no es óbice a que se considere que es ese procedimiento en el que incardina el precitado requerimiento de documentación, atendido su propio objeto, y por contraerse el mismo a los documentos necesarios para verificar la correcta aplicación del Impuesto (Libros de facturas emitidas y recibidas).

Pero aun de entenderse que el tal requerimiento se ha hecho extramuros de cualquier procedimiento de gestión o inspección (Artículos 118 y 139 de la NFGT de Gipuzkoa) ha de reconocerse su virtualidad interruptiva de la prescripción de la acción liquidatoria del ejercicio 2010 en cuanto actuación practicada con esa finalidad y conocimiento formal del obligado tributario (Artículo 67. 1 .a de la NFGT de Gipuzkoa).

Cuestión distinta es que por virtud de la caducidad de las actuaciones practicadas en el procedimiento de referencia no se haya interrumpido el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2010, establecido por el artículo 65 a) de la NFGT de Gipuzkoa, de conformidad con el artículo 100.7 de esa misma Norma.

Y, así, ha sido a la vista de la sentencia dictada el 3-04-2018 por la Sala 3ª-Sección 2ª del Tribunal Supremo que ha declarado la nulidad del artículo 102.1 de la NFGT de Bizkaia (redacción anterior a la Norma Foral 2/ 2017) por su disconformidad con el artículo 104.1 de la LGT , y de que el texto de aquel precepto coincide con el del artículo 100.1 de la Norma Foral 2/2005, general tributaria de Gipuzkoa que también excluye del plazo de caducidad los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación.

Así, hay que declarar la nulidad de la liquidación provisional del IVA-2010 por prescripción de la acción liquidatoria con los consiguientes efectos, en su caso, en la determinación de las cuotas de ese ejercicio a compensar en los siguientes.

### Cuarto.

La incoación del procedimiento de comprobación limitada comportó la terminación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación en el que practicó el requerimiento inicial de documentación (artículo 129 de la NFGT de Gipuzkoa) y, así, no puede tenerse por iniciado ese procedimiento en la fecha (24-06-2013) en que se notificó dicho requerimiento, sino en la fecha (20-04-2015) en la que se notificó su incoación (Art. 100. 1 a) de la misma NFGT).

Además, no ha habido identidad entre las actuaciones practicadas en ambos procedimientos y sus respectivos objetos, ya que en el primero el Servicio de Gestión se limitó a cotejar la concordancia de los datos declarados (IVA soportado y devengado) con los Libros de facturas emitidas y recibidas, mientras que en el segundo se requirió la documentación relacionada con negocios inmobiliarios para determinar la debida o indebida deducción del IVA soportado en esas operaciones lo que se acomoda al objeto y actuaciones propias de la comprobación limitada (Art. 130 de la NFGT de Gipuzkoa).

Por lo tanto, hay que declarar la validez de las actuaciones practicadas en el procedimiento de comprobación limitada con el consiguiente efecto interruptivo de la acción liquidatoria de los ejercicios 2011-2013.

### Quinto.

La regularización practicada por el Servicio de Gestión, obedeció a la deducción indebida en la autoliquidación del IVA-2010 de cuotas soportadas en la adquisición y obras de reforma (no de rehabilitación) de locales, y a la deducción también indebida en la autoliquidación del mismo Impuesto del ejercicio de 2012 de las cuotas soportadas en la compra de viviendas y garajes.

La Resolución de 7-09-2015 del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos estimó las alegaciones del contribuyente respecto a la propuesta de liquidación del IVA- 2012, y confirmó la propuesta de liquidación referida al ejercicio 2010 y a los siguientes, derivadas del primero.

Declarada la prescripción de la acción liquidatoria del ejercicio 2010 de la que traen causa las liquidaciones de los ejercicios 2011-2013 hay que declarar la nulidad del Acuerdo del Servicio de Gestión que aprobó la liquidación provisional del IVA de todos esos ejercicios.

Dicho lo cual, no trasciende al fallo la inaplicación al caso del principio de regularización integral invocado por la demandada, por las razones expuestas por la demandada, esto es, por no estar en el supuesto de cuotas indebidamente repercutidas y, por lo tanto, indebidamente deducidas por el sujeto pasivo al que se ha practicado la regularización, sino de cuotas debidamente soportadas en adquisiciones que no han generado el derecho a la deducción, por no estar afectadas a operaciones sujetas y no exentas ( artículos 20.Uno y 94.Uno. 1º a del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre ).

La sentencia del Tribunal Supremo- Sala de lo C-A, Secc. 2ª de 3 de Abril de 2008 (Rec. 3914/ 2002 ) señala el supuesto de aplicación del mencionado principio, al que nos acabamos de referir en contraposición al planteado en este proceso.

#### **Sexto.**

La anulación del Acuerdo del Servicio de Gestión que aprobó las liquidaciones provisionales del IVA (2010-2013) comporta también la anulación de las sanciones impuestas por Acuerdo del mismo órgano, además de que no constando ese segundo Acuerdo en el expediente, entiéndase el de incoación del expediente y propuesta de sanción, que a falta de alegaciones del interesado debió convertirse en la resolución de dicho procedimiento, no puede el Tribunal comprobar el cumplimiento del requisito de motivación de la culpabilidad del sancionado, discutido por el recurrente si bien con referencia en el escrito de demanda al Acuerdo recurrido del órgano de revisión y no como, es de rigor, al acuerdo del órgano de gestión que ha ejercido la potestad sancionadora.

#### **Séptimo.**

Además de anular los actos recurridos, hay que declarar la nulidad del Artículo 100.1 de la NFGT de Gipuzkoa en cuanto que excluye del plazo de duración del procedimiento a los de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación ( artículo 27.2 de la LJCA ).

#### **Octavo.**

No se impondrán las costas del procedimiento a las demandadas en razón a lo siguiente:

a) La recurrente no hizo alegaciones en el trámite de las reclamaciones económico-administrativas previas al proceso.

b) La declaración de prescripción de la acción liquidatoria del ejercicio 2010 y, consiguientemente, la estimación del recurso contencioso se funda en la nulidad del artículo 100.1 de la NFGT de Gipuzkoa, no argumentada en el escrito de demanda.

c) La desestimación de los otros motivos del recurso contencioso, referidos a la nulidad de las liquidaciones recurridas.

### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por el procurador de los Tribunales, D. José Antonio Hernández Uribarri, en nombre y representación de ALMACENES ALEGI S. L., contra la Resolución de 21-09-2017 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2015/0993 y 2015/0994 interpuestas por Almacenes Alegui S.L. contra el Acuerdo de 25-11-2015 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que desestimó



el recurso de reposición dirigido contra las liquidaciones provisionales del IVA de los ejercicios 2010-2013 y contra el Acuerdo del mismo órgano de imposición de sanciones, debemos anular y anulamos los actos recurridos; sin imposición de costas.

Asimismo, declaramos la nulidad del artículo 100.1 de la Norma Foral 2/2005, general tributaria de Gipuzkoa en cuanto dispone "Quedan excluidos de lo dispuesto en este apartado los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación".

Firme esta sentencia, remítase copia de la misma a las Juntas Generales de Gipuzkoa para su publicación en el Boletín Oficial de ese Territorio.

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, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 1460 17, 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.

**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 Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 6 de febrero de 2019.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.