

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079864

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1555/2020, de 19 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2996/2019

SUMARIO:

Haciendas Forales. País Vasco. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Revisión de actos nulos. Causas de nulidad. Prescindir absolutamente del procedimiento. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de verificación de datos. Nuestra reciente jurisprudencia sobre la utilización del procedimiento de verificación de datos (o, *mutatis mutandis*, el procedimiento iniciado mediante liquidación) cuando el adecuado era el de comprobación limitada es de una contundencia absoluta: constituye un supuesto de nulidad radical, sin matices [Vid., STS de 2 de julio de 2018, recurso n.º 696/2017 (NFJ070957)]. En consecuencia, la aplicación de esta doctrina al presente recurso conlleva la apreciación de la nulidad del acuerdo impugnado al haberse utilizado un procedimiento inidóneo para interrumpir la prescripción del tributo al haber transcurrido con exceso el plazo de cuatro años desde la fecha en que debió presentarse la declaración, por lo que procede dar lugar al recurso, con anulación de la sentencia recurrida, sin necesidad de pronunciarse sobre la cuestión planteada, cuya respuesta viene condicionada ya en el Auto de admisión, por la existencia de prescripción del tributo. Tiene razón el recurrente cuando afirma que acudir al procedimiento inadecuado no es baladí, ni gratuito, ni subsanable por dar traslado para audiencia y al formular una propuesta, que la ley no autoriza fuerza al recurrente a demostrar que sus ingresos son inferiores a los que la propuesta dice; es decir, que el contribuyente tiene que realizar una función "comprobadora", sustituyendo a la que tendría que hacer la Administración (que, por cierto, ya ha efectuado -por su cuenta- los requerimientos a terceros que ha tenido pro conveniente). La anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación – arts. 122 a 124 NF 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributara)-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los arts.131 a 133 LGT, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada [arts. 130 a 134 NF 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributara), y, en el ordenamiento común, en los arts 136 a 140 LGT], integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho [Vid., STSJ del país Vasco de 16 de enero de 2019, recurso n.º 86/2018 (JURB19035) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (IJCA), art. 86.

Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributara), arts. 122 a 124 y 130 a 134.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 131 y 133 y 136 a 140.

PONENTE:

Don Jose Diaz Delgado.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.555/2020

Fecha de sentencia: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2996/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 10/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2996/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1555/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2996/2019, interpuesto por don Ramiro Reynolds Martínez, procurador de los Tribunales, en nombre de don Eulalio, contra la sentencia núm. 20/2019, de 16 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en virtud de la cual se desestima el recurso contencioso núm. 86/2018, formulado contra la Orden Foral 471/2017, de 10 de

noviembre de la Diputación Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la acción de la solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Han comparecido como parte recurrida la Diputación Foral de Guipuzcoa, representada por la procuradora de los Tribunales doña Rocio Martín Echagüe

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

El objeto del presente recurso es la sentencia núm. 20/2019, de 16 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en virtud de la cual se desestima el recurso contencioso núm. 86/2018, formulado contra la Orden Foral 471/2017, de 10 de noviembre de la Diputación Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la acción de la solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

La recurrente identifica como normas infringidas cita como infringidos:

- El artículo 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 224.1.e) de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG de 17 de marzo) ["NFGT"].

- El derogado artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["Ley 30/1992"] y el actualmente vigente artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 2 de octubre) ["Ley 39/2015"].

- La sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017; ES:TS:2018:2770).

La recurrente, no obstante, señala lo siguiente:

"Pese a lo expuesto, esta parte sigue considerando, por las mismas razones que llevaron a anteriores litigantes, en casos idénticos, a promover únicamente recurso de casación de Derecho autonómico frente a las sentencias recaídas en sus procedimientos, que el recurso de tramitación primera o prevalente debe ser dicho recurso de casación autonómico, por lo que en esta oportunidad se ha preparado también simultáneamente el mismo. Junto al que mediante el presente escrito se formula por infracción de Derecho estatal".

La Sala de instancia, cuyo criterio fuerza a plantear el presente recurso de casación de Derecho estatal, ha entendido no obstante que, dada su identidad de contenido, las infracciones legales cometidas deben atribuirse a los artículos 217.1.e) de la LGT 58/2003 -de igual dicción que el artículo 224.1.e) de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 2/2005- y 47.1.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo 39/2015 (así como del art. 62.1.a, de la anterior Ley 30/1992)".

Refiere que el acto objeto de litigio deriva de un procedimiento específico de los ordenamientos forales, con características intrínsecas que lo distinguen claramente de los regulados en la legislación estatal (pese a que pueda tener ciertas similitudes en cuanto a las funciones o potestades a desarrollar con el procedimiento estatal de verificación de datos .

En relación con los autos de admisión de recursos de casación de esta Sala y Sección de 10 de mayo de 2017 (rec. cas. 696/2017, ES:TS:2017:4193A) y de 24 de octubre de 2018 (rec. cas. 3878/2018, ES:TS:2018:11251A), indica que según ha sentado este Tribunal Supremo "el asunto con interés casacional consiste en esclarecer o determinar si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho". Resulta patente que el Tribunal Supremo analiza y se pronuncia sobre un acto de liquidación dictado en resolución del procedimiento estatal de verificación de datos, procedimiento de gestión inexistente en el ordenamiento tributario de los Territorios forales, al igual que en el Derecho del Estado no hay un procedimiento iniciado mediante autoliquidación como el regulado en la NFGT de Gipuzkoa. Extrapolando estas decisiones al asunto que ahora se suscita, la Sala de admisiones del Tribunal

Supremo habría de aceptar un recurso de casación dirigido a dilucidar "si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento foral iniciado mediante autoliquidación, cuando debió serlo uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho". Se trata con toda nitidez de una cuestión de Derecho autonómico, razón por la que se insiste que debe ser tramitado de forma prevalente un recurso de casación de dicha naturaleza autonómica, a resolver por la Sala del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco".

Aclara que "la mención a la comprobación limitada trae causa principal de una previsión legal específica de la LGT, inexistente en la normativa tributaria de los Territorios Forales, según la cual el procedimiento de verificación de datos (art. 133.1, e, LGT) puede terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o uno de inspección", si bien "esta precisión legal del artículo 133 [de la LGT], que justifica la alusión del Tribunal Supremo al procedimiento de comprobación limitada, no se da en el ordenamiento tributario de los Territorios forales, en los que no existe ninguna conexión o vinculación entre los diferentes procedimientos tributarios, y en los que, por tanto, la conclusión del procedimiento iniciado mediante autoliquidación no se encuentra nunca ligada a la inmediata Incoación de una comprobación limitada. Es, en definitiva, la enésima muestra de que los procedimientos tributarios tienen en los sistemas tributarios forales del País Vasco una regulación singular, claramente distinta de la del Estado".

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de abril de 2019, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA tanto la recurrente, como la Diputación Foral de Guipúzcoa y las Juntas Generales de Guipúzcoa, ambas como partes recurridas.

La Sección Primera por Auto de 14 de noviembre de 2019 acuerda :

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2996/2019, preparado por el procurador don Alfonso Bartau Rojas, en representación de don Genaro, contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso 86/2018 .

2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar si cabe entender procedente el recurso de casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la Ley 58/2003, General Tributaria -en la que también se basa el fallo- que regula la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios, siendo así que, además, este último precepto ha sido interpretado, con carácter general, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

2) En el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa -con precedencia del recurso de casación ante el Tribunal Supremo regulado en los artículos 86 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa-, precisar si la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación - artículos 122 a 124 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria), integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, aunque cuando no se haya producido indefensión con motivo de haber seguido un procedimiento de comprobación en lugar de otro.

3) Esclarecer si el hecho de que la Sala de instancia, formalmente, repute errónea nuestra jurisprudencia y la inaplique en su sentencia, que parece fundamentarse en la previa existencia de una doctrina anterior nuestra y, por tanto, en la necesidad de esclarecer, ratificar o revisar la establecida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera nº 1128/2018, de 2 de julio , aparentemente contradictoria con aquélla, aconseja admitir el recurso de casación promovido, dada la presunción iuris et de iure establecida en su favor en el artículo 88.3.b) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa , aun cuando mantuviéramos la duda acerca de si el recurso es procedente, atendida la naturaleza de algunas de las normas reputadas como infringida, fuese el de casación autonómica.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son: (i) el artículo 86.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; (ii) el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (iii) el artículo 224.1.e) de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa; (iv) el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; (v) el artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Tercero.

Formalización del recurso de casación.

Don Ramiro Reynolds Martínez, Procurador de los Tribunales, en nombre de don Eulalio, presentó escrito de interposición del presente recurso en fecha 8 de enero de 2019, en el que terminó suplicando que casando y anulando la sentencia que se recurre, se estime íntegramente nuestro recurso en los términos interesados y con los pronunciamientos indicados en el apartado B) de este escrito.

a) dicte jurisprudencia en relación a los preceptos infringidos y declare que la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante autoliquidación - artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la NFGT de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 LGT, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la NFGT y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la LGT), integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho.

b) case y anule la sentencia recurrida,

c) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el actor y declare nulas de pleno derecho las liquidaciones tributarias correspondientes al IRPF, ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, objeto de recurso.

Cuarto.

Oposición del recurso de casación.

Doña Rocío Martín Echagüe, procuradora de los Tribunales y de la Diputación Foral de Gipuzkoa se opuso al recurso y solicitó por escrito de 4 de marzo de 2020, que se dicte en su día sentencia por la que desestime el recurso de casación y confirme la sentencia recurrida.

Por la misma Procuradora en nombre de Juntas Generales de Gipuzkoa, se formalizó la oposición al recurso en fecha 5 de marzo de 2020 suplicando que desestime el recurso de casación y confirme la sentencia recurrida.

Quinto.

Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, fijándose a tal fin el día 10 de noviembre de 2020, en que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Antecedentes fácticos y fundamentos de la sentencia recurrida.

La cuestión de fondo que la Sala ha de abordar, según el auto de admisión, consiste en " precisar si la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación - artículos 122 a 124 de la NFGT de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 LGT , cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la NFGT y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la LGT), integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, aunque (cuando) no se haya producido indefensión con motivo de haber seguido un procedimiento de comprobación en lugar de otro".

El debate se suscita a raíz de la pretensión deducida por el recurrente, primero en el procedimiento administrativo especial de revisión de actos nulos de pleno derecho, y después en sede jurisdiccional, solicitando que fuera declarada la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias impugnadas por, entre otros motivos, haberse prescindido total e íntegramente del procedimiento legalmente establecido, conforme estipulan los artículos 224.11.e) de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa (NFGT) 2/2005, y 47.1.e) de la Ley 39/2015, así como el anterior artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992.

El recurrente, como transportista autónomo integrado en el epígrafe fiscal 1-722 (transporte de mercancías por carretera), en los períodos tributarios 2007, 2008, 2009 y 2010, así como en años precedentes y posteriores, cumplimentó sus obligaciones tributarias, tanto por IRPF como por IVA, acogiéndose al método opcional y voluntario de estimación objetiva por módulos.

Sin embargo, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Hacienda Foral de Gipuzkoa dictó liquidaciones del IRPF correspondientes a esos periodos 2007, 2008, 2009 y 2010 en aplicación del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre (declarado después inconstitucional por la STC 203/2016, de 1 de diciembre), tras calcular el rendimiento neto de su actividad económica a través del método de estimación directa. La aplicación de dicho método de estimación directa supuso una comprobación completa y exhaustiva de esa

actividad económica, obligando al cómputo exacto de todos los ingresos y de todos los gastos deducibles de la misma. Y la cuantía de las cuatro liquidaciones giradas ascendió a la suma total de 45.692,89 euros.

Dichas liquidaciones se giraron en base a un procedimiento de gestión tributaria, específico de los ordenamientos tributarios forales, denominado procedimiento iniciado mediante autoliquidación, que en el Territorio de Gipuzkoa se encuentra regulado en los artículos 119 a 121 y 125 a 126 de la NFGT 2/2005. Se trata de un procedimiento que guarda cierta semejanza con el procedimiento de verificación de datos contenido en la LGT (arts. 131 a 133) y que absorbe a su vez al procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación que se establece en ese mismo texto estatal (arts. 124 a 127). La sentencia impugnada reconoce que ese procedimiento foral iniciado mediante autoliquidación no autoriza a realizar la comprobación, y menos exhaustiva, de una actividad económica, y que esa labor solo puede desarrollarse mediante un procedimiento gestor de comprobación limitada o a través de un procedimiento de inspección.

Con arreglo a estos antecedentes y premisas se solicitó en la demanda que fuese declarada la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones expedidas, por haberse dictado prescindiendo total e íntegramente del procedimiento legalmente establecido para su válida emisión (el de comprobación limitada o el de inspección).

La sentencia que se impugna no estima que la omisión del procedimiento debido ocasione la nulidad de pleno derecho invocada. El FJ3 de la misma rechaza tal nulidad, en los siguientes términos:

""[...] Pues bien, teniendo en cuenta que en el supuesto de autos el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación provisional basada en los ingresos que a la Hacienda Foral le constaban por información de terceros, respecto de la cual el interesado formuló alegaciones, recayendo liquidaciones provisionales que tuvieron en cuenta los gastos acreditados, no podemos concluir que se haya causado indefensión alguna al interesado puesto que no se le privó de ningún medio de defensa, por lo que no cabe concluir que la omisión del procedimiento de comprobación limitada determine la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones cuestionadas.

Nos hallamos ante un supuesto en el que se sigue un procedimiento (procedimiento iniciado mediante autoliquidación) distinto al previsto por la normativa aplicable (comprobación limitada), pero en el que se han cumplimentado los trámites esenciales de éste que evitan que se cause indefensión.

Es irrelevante a estos efectos que se alegue que el procedimiento aplicado reviste menores garantías que el omitido, por la razón de que en él se pueden girar sucesivas liquidaciones provisionales en tanto no prescriba el derecho de la Hacienda Foral a liquidar o que no opera plazo de caducidad, ni hay trámite de propuesta de resolución, toda vez que no nos hallamos ante un supuesto en el que se hayan girado sucesivas liquidaciones, ni ante un supuesto de eventual caducidad del procedimiento, y de otro lado no se argumenta la indefensión derivada de la omisión del trámite de propuesta de resolución.

La conclusión a la que llega la Sala es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado, conclusiones que en supuestos idénticos ha confirmado el Tribunal Supremo en numerosos pronunciamientos.

En efecto, a dicha conclusión llegó la Sala en la sentencia de 2 de diciembre de 2014, dictada en el recurso número 1083/2012, confirmada en casación por la sentencia del Tribunal Supremo 1398/2016, de 13 de junio (recurso de casación número 2640/2015, en sentencia de 9 de diciembre de 2014 dictada en el recurso número 1088/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1585/2016, de 29 de junio (recurso de casación número 2194/2015; en sentencia de 16 de diciembre de 2014 dictada en el recurso 1087/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1397/2016 de 13 de junio (recurso de casación número 2632/2015); y, sin ánimo de exhaustividad, en sentencia de 21 de noviembre de 2014 dictada en el recurso número 1035/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1396/2016, de 13 de junio (recurso de casación número 2742/2015).

Ciertamente hoy es obligado tener presente que la STS de 2 de julio de 2018 (rec.696/2017), a la que se refiere el escrito de conclusiones del demandante, que sentó la doctrina de que la tramitación del procedimiento de verificación de datos con omisión del procedimiento de comprobación limitada es determinante de nulidad radical (...).

A juicio de la Sala dicha sentencia no puede ser interpretada desligando la doctrina que establece del supuesto concreto en que recae, esto es, no cabe interpretar que suponga un giro radical en la doctrina jurisprudencial existente a tenor de la cual lo esencial para sancionar con nulidad radical el acto dictado en el seno de un procedimiento distinto al legalmente previsto (supuesto distinto al de omisión de cualquier procedimiento) es que se haya causado indefensión, porque de no ser así el vicio es de mera anulabilidad.

Dicha interpretación de la sentencia del TS de 2 de julio de 2018 se impone por la razón de que en el transcrito fundamento jurídico tercero el TS ni analiza la jurisprudencia existente que anteriormente hemos consignado, ni razona que se aparte expresamente de ella. Es por tanto un pronunciamiento que da respuesta exclusiva al caso concreto en función de las circunstancias concurrentes, pero que no cabe interpretar como un pronunciamiento general según el cual la tramitación del procedimiento de verificación de datos, al que en el ordenamiento foral se equipara el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, cuando resulta legalmente aplicable el de comprobación limitada es determinante de nulidad radical del acto, con independencia de que no se

haya causado indefensión, con las consecuencia legales que dicho grado de invalidez entraña de imprescriptibilidad e indefinida posibilidad de su revisión de oficio.

Finalmente, la Sala considera que, si la interpretación correcta de dicha sentencia es que sienta con carácter general la nulidad de toda liquidación dictada mediante un procedimiento de verificación de datos cuando resulte procedente el de comprobación limitada, aun cuando no se haya causado indefensión, teniendo en cuenta que la sentencia no expresa las razones por las que se aparta de la doctrina previa, es errónea, razón por la que la Sala se aparta deliberadamente de ella (art.88.3.b LJCA)"".

Segundo.

Fundamentos jurídicos del recurrente. Existencia de nulidad de pleno derecho como consecuencia del procedimiento utilizado.

La recurrente considera que la sentencia recurrida incurre en la Infracción de los artículos 217.1.e) de la LGT 58/2003, 62.1, e) de la LRJ-PAC 30/1992 y 47.1,e) de la LPAC 39/2015.

Para la recurrente no cabe reducir la nulidad por omisión del procedimiento debido a los supuestos en que se causa indefensión al administrado. Existen otras situaciones en que la omisión procedimental provoca la nulidad de pleno derecho de los actos dictados, como destaca la STS 1128/2018, en el FJ2 donde se dice que " la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado". Lo decisivo, por tanto, es el hecho de que se hayan rebasado abiertamente los límites y las funciones que en la regulación del procedimiento establece la ley. Cuando en ese procedimiento iniciado mediante autoliquidación se comprueba y se gira liquidación sobre una actividad económica, pese a que tal comportamiento está impedido dentro del mismo, no cabe convalidar y otorgar eficacia jurídica a esa situación. Aunque el órgano disponga de capacidad o competencia para resolver, ésta ha de ejercerse necesariamente a través del procedimiento o proceso, en cada caso, que el legislador habilita. Fuera de ese cauce, sostiene el recurrente que la resolución o el acto que se dicte no puede ser validado, y la consecuencia de actuar a través de un procedimiento en el que no es posible desarrollar una determinada competencia material solo puede ser su nulidad de pleno derecho.

Por otra parte sostiene la recurrente que no puede aceptarse que por el mero hecho de que fueran notificadas, previamente a la emisión de los actos de liquidación, unas propuestas con trámite de audiencia, quede ya excluida la indefensión del contribuyente. Al contrario, el procedimiento cursado le ha originado clara indefensión pues según acredita el expediente administrativo, la primera noticia o comunicación recibida por el contribuyente haciéndole saber que se estaban incoando procedimientos de gestión, respecto a los ejercicios tributarios liquidados, fue a través de las propuestas de liquidación emitidas, en las que sin haber mantenido contacto o comunicación alguna con el contribuyente, se fija ya con total exactitud el importe del rendimiento neto obtenido en la actividad de esos años, así como la cifra precisa de los ingresos percibidos y de los gastos deducibles, sin que la información ofrecida por terceros alcance a todos los potenciales ingresos ni a la integridad de los gastos soportados en la actividad. No tienen los Servicios de Gestión capacidad para cuantificar por sí solos, sin contar con la colaboración y auxilio del propio contribuyente, el beneficio real de una actividad económica (por eso existe el método de estimación indirecta, para cuando los obligados no presten la colaboración suficiente). De ahí precisamente que en la información fiscal que ofrece la Hacienda a los contribuyentes para facilitar la confección de las autoliquidaciones no se incluya nunca el rendimiento neto atribuible a las actividades económicas que titularice el interesado, del mismo modo que no se remiten borradores de autoliquidación a los sujetos que desarrollan cualquier actividad de esta naturaleza, o que no se elaboran tampoco las llamadas autoliquidaciones mecanizadas en las oficinas de la Hacienda Foral de Gipuzkoa a quienes obtienen esta clase de rendimientos (situaciones todas que patentizan la imposibilidad de la Hacienda para determinar por sí misma, aun contando con las declaraciones informativas de terceros, el rendimiento neto obtenido en una actividad económica).

Para la recurrente la operativa descrita vulnera además con nitidez el ordenamiento tributario sustantivo puesto que el propósito perseguido en la comprobación -determinar el rendimiento real- solo puede alcanzarse a través de la aplicación del método de estimación directa en su modalidad normal u ordinaria (arts. 26.1 y 28 de la NF 10/2006, del IRPF en Gipuzkoa), y éste exige ineludiblemente a su vez el examen completo de la contabilidad del contribuyente. Así lo indican imperativamente en el ordenamiento tributario de Gipuzkoa (con regulación equiparable a la del Estado) el artículo 28 de la NF 10/2006, que remite a lo que disponga la normativa del impuesto de Sociedades, y el artículo 10.3 de la NF de Guipúzcoa 7/1996, reguladora de dicho tributo, donde se dice que " en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." En consecuencia, cualquier cálculo, propuesta o cuantificación que no se sustente en la contabilidad del contribuyente es improcedente y carece de eficacia alguna, por incumplimiento flagrante del ordenamiento tributario. El examen exhaustivo de dicha contabilidad, y de las facturas y demás documentos soporte de la misma, únicamente puede efectuarse en el procedimiento de comprobación limitada, lo

que una vez más corrobora la ilicitud y nulidad del procedimiento cursado por la Hacienda Foral y de la liquidación derivada del mismo.

Sostiene el recurrente que el hecho de que tenga apenas quince días hábiles para oponerse a la propuesta de liquidación y para justificar haciendo acopio de toda la documentación acreditativa, resulta abusiva e improcedente (más aún si se tiene en cuenta que, según la propia regulación del IRPF en Gipuzkoa -art. 115.4 de la NF 10/2006-, los contribuyentes acogidos a la estimación objetiva quedan relevados de llevar contabilidad), merma de tal modo las garantías y derechos del contribuyente que causa clara indefensión. Y además, en orden a apreciar la indefensión que padeció el actor, que la comprobación exhaustiva de la actividad económica que se desarrolló en el procedimiento inadecuado fue realizada al amparo de un precepto -el artículo 30.2 de la NF de Gipuzkoa 10/2006- que ha sido declarado inconstitucional y nulo por la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre, con lo que la ilicitud de la actuación, y la indefensión que genera, debieran estar fuera de toda duda. En definitiva, no hay mayor indefensión que recibir un acto que está vetado dictar en el seno del procedimiento cursado.

Finalmente añade que no cabe dudar de la inidoneidad del procedimiento foral tramitado para comprobar y regularizar una actividad económica. Si, con el procedimiento estatal de verificación de datos, la STS 1128/2018 entiende que se produce una disminución de las garantías y derechos del administrado que causa la nulidad de pleno derecho de las actuaciones, en mayor medida aún debe trasladarse esa posición al procedimiento foral iniciado mediante autoliquidación, dadas sus características intrínsecas, puesto que éste atribuye al contribuyente un catálogo de garantías y derechos muy inferior al que ofrece el procedimiento estatal de verificación de datos con el que se homologa. Se trata de un procedimiento sin límite temporal ni plazo de caducidad, en el que se contempla la posibilidad de practicar sucesivas liquidaciones y que, dado que se inicia por cualquier autoliquidación (tanto si resulta con cuota a devolver como si es con cuota positiva a ingresar), puede permanecer larvado, sin desarrollo efectivo, en tanto no prescriba la potestad de liquidar, características todas ellas que lo vinculan al macro procedimiento único de liquidación de la antigua LGT de 1963 y lo alejan de los procedimientos singulares y concretos que instituyó la vigente LGT de 2003. Es por tanto indudable que el procedimiento de verificación de datos dota de mucha mayor seguridad jurídica y mejores garantías a los contribuyentes que el procedimiento foral que más se le asemeja, de manera que la doctrina de la indicada STS 1128/2018 es plenamente extrapolable a este último, con más razón si cabe ante la inferior seguridad y garantías que ofrece.

Recuerda la recurrente como la sentencia recurrida (FJ3), disipando cualquier duda sobre este particular, considera al procedimiento de verificación de datos "homologo al aplicado en el caso", y entiende también que el artículo 131.d) de la LGT, que impide la comprobación de una actividad económica en dicha verificación de datos, "resulta de directa aplicación al territorio histórico de Gipuzkoa por tratarse de una norma de procedimiento común cuyas garantías para el contribuyente no pueden ser desconocidas por la norma foral". La semejanza, en consecuencia, no se discute.

La sentencia impugnada se aparta de la jurisprudencia que dictó esta Sala Tercera en su sentencia 1128/2018, de 2 de julio, y en las que le han seguido. El Tribunal de instancia califica dicha sentencia de errónea, porque "no expresa las razones por las que se aparta de la doctrina previa", y entiende que es "un pronunciamiento que da respuesta exclusiva al caso concreto en función de las circunstancias concurrentes".

Y se apoya en una doctrina anterior, de signo contrario, que no es concluyente y que se centra, sobre todo, en los efectos de la omisión del trámite de audiencia, cuestión que, como la propia sentencia recurrida pone de manifiesto, no se da en este recurso. Y por otro lado se apoya en sentencias propias anteriores, dictada en casos semejantes, donde la omisión del procedimiento de comprobación limitada no se consideró causante de nulidad de pleno derecho, afirmándose a continuación que esas resoluciones fueron confirmadas por el Tribunal Supremo. Sin embargo, sostiene la recurrente que en los recursos de casación interpuestos contra dichas sentencias se invocaron otros diversos motivos de casación, pero no se planteó la posible nulidad de pleno derecho de los actos impugnados por no haberse dado trámite al procedimiento legalmente establecido.

Tercero.

La oposición de los recurridos.

La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que el Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Hacienda guipuzcoana únicamente practicó liquidaciones provisionales por IRPF y que la regularización consistió en la tributación del rendimiento real de la actividad económica por el método de estimación directa, en aplicación del artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establecía lo siguiente:

"2. La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica.

En el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la

cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones."

Sostiene que la Administración tributaria se limitó a examinar las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo en cada ejercicio con el objeto de comprobar si los datos consignados en las mismas coincidían con los que obraban en su poder. Tras la formulación de alegaciones a las propuestas de liquidación, que fueron estimadas parcialmente, se practicaron las correspondientes liquidaciones provisionales de IRPF que, recurridas en vía administrativa, fueron confirmadas por el Servicio de Gestión de Impuestos Directos y finalmente satisfechas por el recurrente, que no las recurrió en vía judicial.

No obstante, por Sentencia nº 203/2016 de 1 de diciembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 9 de enero de 2017, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006 por presunta vulneración del artículo 3 a) del Concierto Económico del País Vasco, a tenor del cual 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. Para el Tribunal Constitucional el contenido de la estimación objetiva por signos, índices o módulos del territorio histórico puede ser diferente al establecido en el territorio común, pero las Normas Forales del IRPF deberán respetar en todo caso, porque así lo exige el artículo 3 a) del Concierto Económico, las características intrínsecas del concepto de estimación objetiva ofrecido por la Ley General Tributaria. No puede considerarse que respeta el concepto de estimación objetiva contenido en la Ley General Tributaria aquel régimen que obliga al contribuyente, en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva, a proceder al ingreso o devolución de la cuota resultante, pues la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es una característica intrínseca de aquel régimen de determinación de la base del tributo. En suma, el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006 es contrario al artículo 3 a) del Concierto Económico, en conexión tanto con el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía como con la disposición adicional primera de la Constitución, al no responder las modificaciones introducidas en el método de estimación objetiva de determinación de la base imponible del IRPF a peculiaridad alguna contenida en el Concierto Económico. Por ello el recurrente solicitó la nulidad de los actos impugnados.

Para la recurrida, la Sentencia nº 1128/2018 de 2 de julio, tal y como se expresa su FJ3, éste revestía cierta complejidad y su decisión no podía tomarse con la mera comprobación formal de los datos y la documentación aportada en el procedimiento de verificación. Su resolución entrañaba realizar una valoración o calificación jurídica de los hechos a fin de determinar si se desarrollaban o no actividades económicas (de ello dependía que la transmisión de unos terrenos se sometiera a IVA o a ITP). Es por ello que se consideró que se incumplía con el requisito establecido en la letra d) in fine del artículo 131 LGT, que no autoriza a requerir la aclaración o justificación de datos relativos a la autoliquidación presentada cuando se refiere al desarrollo de actividades económicas.

Y lo mismo ocurre en posteriores sentencias como la 1645/2019 de 28 de noviembre (Rec. casación nº 2532/2017) que se pronunció "sobre un caso que coincide en gran parte" con el que resolvió mediante la STS nº 1128/2018 de 2 de julio. Este caso tampoco presenta ninguna similitud con el enjuiciado en el presente recurso, ya que trata sobre una cuestión ciertamente compleja: "discrepancias de hecho y de derecho de relativa complejidad en cuanto a la procedencia de una exención por reinversión en nueva vivienda habitual."

En el mismo sentido, se ha seguido pronunciando el Tribunal Supremo en dos sentencias de fecha 6 de febrero de 2020 (sentencia nº 151/2020 dictada en el Rec. casación nº 3878/2018 y sentencia nº 152/2020 dictada en el Rec. casación nº 4489/2018). En ambas, hay una remisión a la Sentencia nº 1128/2018 de 2 de julio porque en los procedimientos de verificación de datos iniciados se resolvían cuestiones de cierta complejidad.

Así, por ejemplo, en la sentencia nº 151/2020 "el objeto de la comprobación que se inicia se refiere o afecta directamente a la actividad económica del obligado tributario, ya que el procedimiento de verificación de datos iniciado tiene por objeto comprobar si los transmitentes tenían o no la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA".

Y en el caso de la sentencia nº 152/2020, el supuesto enjuiciado es complejo porque se refiere a una transmisión de una vivienda y una plaza de garaje de una sociedad mercantil a otra. La transmisión fue objeto de gravamen en el IVA por la vendedora, mientras que la compradora presentó la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, a raíz de la cual la Administración tributaria inició un procedimiento de verificación de datos que el TEAR consideró improcedente.

Es decir, son supuestos en los que se dilucidaron cuestiones complejas y en los que se llevaron a cabo actuaciones de comprobación que vulneraban el límite establecido en el artículo 131 d) LGT relativo al desarrollo de actividades económicas.

El caso de la sentencia aquí recurrida, en cambio, ni encerraba complejidad ni se encontraba en el supuesto de la letra d) del artículo 131 LGT. Como se sabe, la autoliquidación del sujeto pasivo fue examinada con el objeto de comprobar si los datos consignados en la misma coincidían con los que obraban en poder de la Administración tributaria. Ello viene autorizado por el artículo 125.1 NFGT, que en la redacción vigente en el momento en que se efectuaron las liquidaciones preveía la posibilidad de que la Administración tributaria pudiese "(...) revisar las

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

Al comprobarse que los importes declarados en la autoliquidación y los que obraban en poder de la Hacienda foral no eran coincidentes, se inició un procedimiento de revisión de autoliquidación ya que existían indicios de la necesidad de regularizar la situación tributaria. Dicho supuesto del artículo 125.1 NFGT es equiparable al que contempla el artículo 131 b) LGT que faculta a la Administración tributaria a iniciar el procedimiento de verificación de datos "Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria."

El supuesto de la letra b) del artículo 131 LGT nada dice sobre la imposibilidad de verificar datos referidos al desarrollo de actividades económicas, en contraposición al supuesto de la letra d) in fine del mismo artículo que sí impone dicho límite o prohibición.

Fue procedente, por tanto, el examen y revisión de la autoliquidación que llevó a cabo la Hacienda pública, ya que contaba con habilitación legal para ello [artículo 125.1 NFGT y su equivalente 131 b) LGT].

No cabe afirmar, por tanto, contrariamente a lo que mantiene el recurrente, que se rebasaron abiertamente los límites y las funciones que la Ley prevé para este tipo de procedimiento (el de revisión de autoliquidación o de verificación de datos), puesto que lo que hizo la Administración tributaria fue comparar los datos declarados con los que obraban en su poder. No requirió la aclaración o justificación de ningún dato de la autoliquidación presentada.

Debe decirse, además, que el examen y revisión de la autoliquidación no entrañó ninguna labor interpretativa o valorativa del hecho imponible del tributo. A diferencia del caso de la Sentencia nº 1128/2018 de 2 de julio . Es decir, no supuso una comprobación completa y exhaustiva (tal y como la define el recurrente) de la actividad económica.

El presupuesto es coincidente, en cambio, como ya hemos señalado, con el caso tratado en la STS nº 1258/2017 de 13 de julio (Rec. casación nº 3010/2015;) que menciona otras muchas [entre ellas, la STS nº 1397/2016, de 13 de junio (Rec. casación nº 2632/2015)], ya que en todos ellos, si bien no se tramitó formalmente un procedimiento de comprobación limitada, sí se emitió propuesta de liquidación basada en los datos declarados por el propio contribuyente que obraban en poder de la Administración tributaria, frente a la que el recurrente formuló alegaciones que fueron estimadas y consideradas en la liquidación provisional, que a su vez fue recurrida en vía administrativa y finalmente desestimado el recurso, otorgándose trámite para la interposición de reclamación económico-administrativa que no fue ejercitado.

Concluye la recurrida que puede concluirse por tanto que hubo procedimiento y no se causó indefensión y en consecuencia, la doctrina que procede establecer en la resolución del presente recurso sobre la cuestión que nos ocupa es que la utilización de un procedimiento iniciado mediante autoliquidación en lugar de un procedimiento de comprobación limitada no constituye un supuesto de nulidad absoluta del artículo 224.1 e) NFGT siempre que ello no cause indefensión al obligado tributario.

Cuarto.

Resolución del recurso. Admisibilidad del recurso.

Aun cuando la recurrente, al formalizar el recurso prescinde ya de la alusión a la posible falta de competencia de esta Sala por cuestionarse la aplicación de normas autonómicas y estatales y en este sentido el Auto de Admisión plantea como primera cuestión la de: " Determinar si cabe entender procedente el recurso de casación ante el Tribunal Supremo cuando la sentencia impugnada ha tenido en cuenta, como determinante del fallo, un precepto de derecho tributario foral, cuya redacción es coincidente con la de la norma correspondiente en la Ley 58/2003, General Tributaria -en la que también se basa el fallo- que regula la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios, siendo así que, además, este último precepto ha sido interpretado, con carácter general, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo". dicha objeción es mantenida por las Administraciones recurridas, que consideran que solo cabe interponer recurso de casación autonómico contra la sentencia recurrida, que ofreció a las partes la posibilidad de hacerlo ante esta Sala exclusivamente.

Pues bien, es consolidada la doctrina de esta Sala -sentencia de la Sección Segunda de 14 de enero de 2013, dictada en el recurso de casación 1574/2010, o auto de la Sección Primera de 1 de octubre de 2018, dictado en recurso de queja núm. 67/2018- que señala lo siguiente:

"Cabe el recurso de casación cuando el derecho autonómico (derecho foral, en este caso) invocado como infringido reproduzca normativa estatal de carácter básico y cuando se haga valer la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque no tenga carácter básico, su contenido sea idéntico al del derecho autonómico aplicado, puesto que el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el artículo 1.6 del Código Civil otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del derecho autonómico".

En consecuencia la pregunta de la sección de admisión ha de contestarse de forma positiva, en el sentido de que es procedente la interposición del recurso de casación. Y en consecuencia a la pregunta tercera "Esclarecer

si el hecho de que la Sala de instancia, formalmente, repute errónea nuestra jurisprudencia y la inaplique en su sentencia, que parece fundamentarse en la previa existencia de una doctrina anterior nuestra y, por tanto, en la necesidad de esclarecer, ratificar o revisar la establecida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera nº 1128/2018, de 2 de julio, aparentemente contradictoria con aquélla, aconseja admitir el recurso de casación promovido, dada la presunción iuris et de iure establecida en su favor en el artículo 88.3.b) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aun cuando mantuviéramos la duda acerca de si el recurso es procedente, atendida la naturaleza de algunas de las normas reputadas como infringida, fuese el de casación autonómica, ha de contestarse en el sentido de que procede admitir el recurso de casación promovido, dada la presunción iuris et de iure establecida en su favor en el artículo 88.3.b) Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Quinto.

Procedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho cuando se utiliza un procedimiento distinto al legalmente establecido.

La recurrida alega como sentencia que admite que la mera utilización de un procedimiento distinto da lugar a la anulación en caso de producirse indefensión, pero no a la nulidad del acto recurrido la sentencia la STS nº 1258/2017 de 13 de julio (Rec. casación nº 3010/2015). Pero esta sentencia no resuelve ningún motivo de casación semejante a la cuestión ahora planteada, sino que su contenido viene referido a cuestiones competenciales y al análisis de los efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional que anula el artículo 30.2 antes citado y a la no oportunidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad e igualmente a la no infracción del principio de igualdad por la sentencia recurrida.

Nuestra reciente jurisprudencia sobre la utilización del procedimiento de verificación de datos (o, mutatis mutandis, el procedimiento iniciado mediante liquidación) cuando el adecuado era el de comprobación limitada es de una contundencia absoluta: constituye un supuesto de nulidad radical, sin matices, así en la sentencia 1128/2018, de 2 de julio decíamos lo siguiente:

"Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación "ab initio" pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica.

Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera sobre "Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" ha de contestarse que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho".

En consecuencia, la aplicación de esta doctrina al presente recurso conlleva la apreciación de la nulidad del acuerdo impugnado al haberse utilizado un procedimiento inidóneo para interrumpir la prescripción del tributo al haber transcurrido con exceso el plazo de cuatro años desde la fecha en que debió presentarse la declaración, por lo que procede dar lugar al recurso, con anulación de la sentencia recurrida, sin necesidad de pronunciarse sobre la cuestión planteada, cuya respuesta viene condicionada ya en el Auto de admisión, por la existencia de prescripción del tributo".

Sentencia reiterada por esta Salas en las sentencias núm. 1311/2020, de 15 de octubre (casación 8095/2018), sentencia núm. 1334/2020, de 15 de octubre (casación 2602/2018), sentencia núm. 1311/2020, de 15 de octubre (casación 8095/2018), sentencia núm. 1173/2020, de 17 de septiembre (casación 3260/2018), sentencia núm. 584/2020, de 28 de mayo (casación 2605/2019), sentencia núm. 487/2020, de 19 de mayo (casación 3940/2017), sentencia núm. 237/2020, de 19 de febrero (casación 4487/2018), sentencia núm. 152/2020, de 6 de febrero (casación 4489/2018), sentencia núm. 151/2020, de 6 de febrero (casación 3878/2018), sentencia núm. 1645/2019, de 28 de noviembre (casación 2532/2017), sentencia núm. 1128/2018, de 2 de julio (casación 696/2017).

Es el legislador el que ha optado por la existencia de procedimientos distintos para dotar a los mismos de plazos y tramites, así como de efectos igualmente distintos. En consecuencia no estamos ante una mera irregularidad en el procedimiento legalmente establecido, que debería valorarse caso por caso, y atendiendo a la

existencia de indefensión o no para determinar su carácter invalidante, sino ante la utilización de un procedimiento distinto al legalmente establecido, lo que conlleva la nulidad de pleno derecho.

Pero además, como se ha expuesto en los anteriores fundamentos jurídicos destaca el recurrente que con el modo de proceder de la Hacienda Foral, se subvierten las reglas de la carga de la prueba.

En el procedimiento "obligado" (verificación de datos) la Administración debe requerir al interesado aclaraciones para verificar los datos declarados bien (i) porque la declaración o autoliquidación adolezca de defectos formales, incurra en errores aritméticos, o aquellos no coincidan con datos que obren en poder de la Administración tributaria, (ii) bien porque se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación o de los justificantes aportados con la misma, (iii) bien porque necesite requerirle aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

En consecuencia los órganos de gestión, en el seno de un procedimiento de verificación de datos, no pueden requerir y en su caso girar liquidación provisional si ello conlleva la comprobación de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales. Es un mero control de carácter formal de la declaración o autoliquidación presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto.

En la comprobación limitada, por el contrario, hay una lista cerrada de actuaciones comprendidas en este procedimiento, entre las que se incluyen las de efectuar requerimientos a cualquier persona natural o jurídica para comprobar la exactitud de los datos que obren en poder de la Administración o hayan sido declarados o aportados por el declarante o que hubieran estado obligados a suministrar.

Además, el inicio de las actuaciones de comprobación limitada podrá notificarse: mediante comunicación, que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones y mediante propuesta de liquidación (que es lo que aquí ha sucedido), cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formularla.

Tiene razón el recurrente cuando afirma que acudir al procedimiento inadecuado no es baladí, ni gratuito, ni subsanable por dar traslado para audiencia y al formular una propuesta, que la ley no autoriza, fuerza al recurrente a demostrar que sus ingresos son inferiores a los que la propuesta dice; es decir, que el contribuyente tiene que realizar una función "comprobadora", sustituyendo a la que tendría que hacer la Administración (que, por cierto, ya ha efectuado -por su cuenta- los requerimientos a terceros que ha tenido pro conveniente).

En consecuencia la segunda pregunta del auto de admisión: " En el supuesto de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa -con precedencia del recurso de casación ante el Tribunal Supremo regulado en los artículos 86 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -, precisar si la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación - artículos 122 a 124 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria), integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, aunque cuando no se haya producido indefensión con motivo de haber seguido un procedimiento de comprobación en lugar de otro", ha de contestarse en el sentido de que la anulación de una liquidación practicada como desenlace de un procedimiento iniciado mediante liquidación - artículos 122 a 124 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa-, y que la Sala de instancia considera semejante al de verificación de datos previsto en los artículos 131 a 133 la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada (artículos 130 a 134 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y, en el ordenamiento común, en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria), integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho.

Sexto.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 de la LJCA, no procede la imposición de las costas de casación a ninguna de las partes que abonaran cada una las causadas a su instancia y las comunes por mitad. En cuanto a las de apelación, cada una soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, en aplicación de lo dispuesto en el art. 139.2 de la LJCA, habida cuenta de las dudas jurídicas que la cuestión litigiosa suscita.

FALLO

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

- 1.- Fijar la doctrina establecida en el fundamentos jurídicos tercero y cuarto.

2.- Ha lugar al recurso de casación número 2996/2019, interpuesto por don Ramiro Reynolds Martínez, procurador de los Tribunales, en nombre de don Eulalio, contra la sentencia núm. 20/2019, de 16 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en virtud de la cual se desestima el recurso contencioso núm. 86/2018, formulado contra la Orden Foral 471/2017, de 10 de noviembre de la Diputación Foral de Gipuzkoa, desestimatoria de la acción de la solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010. Sentencia que se casa y anula.

3.- Ha lugar a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el actor núm. 86/2018, formulado contra la Orden Foral 471/2017, de 10 de noviembre de la Diputación Foral de Guipuzkoa, desestimatoria de la acción de la solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 y se declaran nulas de pleno derecho las liquidaciones tributarias correspondientes al IRPF, ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, objeto de recurso.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas, en los términos previstos en el último fundamento. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.