



Roj: **STSJ PV 2458/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:2458**

Id Cendoj: **48020330012017100331**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **29/05/2017**

Nº de Recurso: **823/2016**

Nº de Resolución: **237/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2458/2017,**

**ATS 312/2018,**

**STS 3067/2019**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 823/2016**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**SENTENCIA NUMERO 237/2017**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veintinueve de mayo de dos mil diecisiete.

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 **823/2016** y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 26 de Octubre de 2.016, que desestimaba las reclamaciones nº 646, 647, 648, 649 de 2.014, y 690/2.015 interpuestas por la mercantil hoy recurrente; las cuatro primeras frente a Acuerdos de 2 de Julio de 2.014 de la Subdirección General de Inspección que dictaban actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.008, 2.009, 2.010 y 2.011; y la quinta, frente al Acuerdo de la misma Subdirección de 10 de agosto de 2.015, que emitía la liquidación del IS relativa al ejercicio 2.012. Las partes cifran el interés económico acumulado de dichos actos en suma de 2.956.460,69 .

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : ITASA, representada por el Procurador Don ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigida por el Letrado Don IMANOL ANSOALDE ASTIAZARÁN.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por la Letrada Doña ANA ROSA IBARBURU ALDAMA.



Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 15 de diciembre de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS actuando en nombre y representación de ITASA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 26 de Octubre de 2.016, que desestimaba las reclamaciones nº 646, 647, 648, 649 de 2.014, y 690/2.015 interpuestas por la mercantil hoy recurrente; las cuatro primeras frente a Acuerdos de 2 de Julio de 2.014 de la Subdirección General de Inspección que dictaban actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.008, 2.009, 2.010 y 2.011; y la quinta, frente al Acuerdo de la misma Subdirección de 10 de agosto de 2.015, que emitía la liquidación del IS relativa al ejercicio 2.012. Las partes cifran el interés económico acumulado de dichos actos en suma de 2.956.460,69 ; quedando registrado dicho recurso con el número **823/2016**.

**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 el expresados y que damos por reproducidos.

**TERCERO .-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 29 de marzo de 2017 se fijó como cuantía del presente recurso la de 2.956.460,69 euros.

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

**SEXTO.-** Por resolución de fecha 12 de mayo de 2016 se señaló el pasado día 18 de mayo de 2017 para la votación y fallo del presente recurso.

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

## II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** Se formula el presente recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 26 de Octubre de 2.016, que desestimaba las reclamaciones nº 646, 647, 648, 649 de 2.014, y 690/2.015 interpuestas por la mercantil hoy recurrente; las cuatro primeras frente a Acuerdos de 2 de Julio de 2.014 de la Subdirección General de Inspección que dictaban actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.008, 2.009, 2.010 y 2.011; y la quinta, frente al Acuerdo de la misma Subdirección de 10 de agosto de 2.015, que emitía la liquidación del IS relativa al ejercicio 2.012. Las partes cifran el interés económico acumulado de dichos actos en suma de **2.956.460,69** .

La sociedad recurrente, en escrito de demanda que comprende los folios 56 a 106 de estas actuaciones, expone y detalla los antecedentes de gestión que toman punto de partida en la Orden Foral nº 184/2.005, de 17 de febrero, por la que se calificaba a la recurrente como Sociedad de Promoción de Empresas, -en adelante SPE-, y que iban a culminar en la Orden Foral 327/2014, de 19 de Mayo, que revocaba dicha Orden de 2.005.

Los motivos impugnatorios que se desarrollan con carácter principal, se enuncian separadamente por epígrafes referidos a;

**-Aplicación de la Ley General Tributaria en materia procedimental.** -F. 61 a 66-

**-Prescripción de los ejercicios 2008 y 2009 por duración excesiva del procedimiento inspector.** Conclusión que se obtiene desde la premisa de que la instrucción del procedimiento de revocación de la Orden Foral nº 184/2005, no es causa normativa y válidamente establecida de interrupción justificada del procedimiento inspector de acuerdo con el artículo 46 del Reglamento de Inspección tributaria del T.H.G. aprobado por Decreto Foral 31/2.010, de 16 de Noviembre, siendo nulo de pleno derecho el supuesto establecido por la Orden Foral 323/2.009.

**-Preclusividad de las liquidaciones realizadas tras las comprobación realizadas por el Servicio de Gestión.** -F. 76 a 102-. En este extenso apartado se examinan las actuaciones que, ya recogidas en los antecedentes de hecho, fueron realizadas a lo largo de los diferentes ejercicios y el contenido de las mismas, sin llegarse a apreciar por el Servicio de Gestión indicios de incumplimiento del régimen de SPE, para cuya comprobación entiende que las oficinas gestoras serían competentes de acuerdo con la O.F 323/2009. El procedimiento seguido fue, según interpretación de la actora, el del artículo 111.3 NFGT, y respecto de su naturaleza, discrepando con la Administración, no fue de mero cotejo de las autoliquidaciones a efectos de devolución del tributo, aludiendo a procedimiento de verificación de datos del artículo 131 LGT y, en suma al del artículo 111.3



NFGT. Llega finalmente a la conclusión de que tales actuaciones debieron encuadrarse en el procedimiento de *comprobación limitada* del artículo 134.1 de la Norma Foral General, con citas de Sentencias.

**-Eficacia "ex nunc" de la Orden Foral revocatoria del régimen de SPE nº 327/2.014. habida cuenta que no señala su fecha de efectos.** - F. 102 a 104.

La representación de la Diputación Foral demandada articula su oposición, -dicho también ahora de manera enunciativa-, con los siguientes postulados de su escrito de contestación. -F. 111 a 129 de los autos-.

-Referencia a que la Orden Foral 327/2.014, de 16 de mayo fue impugnada por la actora en el R.C-A de esta Sala nº 683/2014, siendo desestimado por Sentencia de 30 de Diciembre de 2.015, dando lugar a la Casación nº 614/2016, que ha sido desestimada igualmente por la STS nº 340/2.017, de 28 de Febrero.

-Respecto de la aplicación de la LGT en materia procedimental, se pregunta a qué procedimiento se refiere la parte recurrente, pues siendo el de revocación de la Orden Foral de autorización como SPE, este planteamiento fue también alegado y rechazado en el citado proceso por el TS, cuyas declaraciones transcribe. Respecto del procedimiento de comprobación inspector se atiende a lo dispuesto por el Concierto Económico, con una amplia invocación normativa, extensiva al régimen especial del artículo 60 de la NFIS 7/1.996, de 4 de Julio.

-Rechazo de la prescripción de los ejercicios 2.008 y 2.009, pues goza de validez que la interrupción de 176 días derivada del procedimiento de revocación se tenga por justificada de acuerdo con la propia Orden Foral 323/2.009, y al margen de los supuestos del artículo 46 del Reglamento de la Inspección.

-La cuestión de la preclusividad de las liquidaciones practicadas en vía de gestión ha sido examinada por la Sentencia de esta Sala de 29 de Febrero de 2.016 en el R.C-A nº 743/2014, y antes por la de 29 de Diciembre de 2.015, del R.C-A nº 766/2014, siendo igualmente desestimada por la STS de 28 de Febrero de 2.017.

-Sobre la eficacia temporal de la Orden Foral 327/2.014, se remite a la propia regulación de la revocación -apartados Octavo y Noveno, y destaca que en este caso esos efectos se extendieron expresamente a la fecha en la que el régimen fue concedido.

Hecho este resumen, y a la hora de examinar los términos de la presente controversia, debe de ir por delante la observación de que, dada la caracterización estrictamente procedimental de las cuestiones que el recurso trae a debate, -sin una sola referencia al contenido jurídico-tributario de las liquidaciones practicadas-, se hace poco asequible la queja de indefensión que, sin un fundamento demasiado explícito, inaugura el temario impugnatorio de este proceso. Al margen de que la separación de procedimientos e impugnaciones resulte planamente ajustada a derecho, el presente proceso nº 823/2.016, que se dirige contra actos de liquidación derivados de actuaciones inspectoras recayentes sobre el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.008 a 2.012, viene a suponer en la mayor parte de sus planteamientos, una simple réplica de los que ya se dirigieron contra la Orden Foral nº 327/2.014, de 19 de Mayo, y no es apreciable que la sociedad recurrente haya padecido la menor limitación alegatoria al respecto.

Así ocurre de manera señera con el alegato general y abstracto que la parte actora realiza en torno a su criterio sobre la aplicación prevalente de los procedimientos regulados por la Ley General Tributaria 58/2.003, en demérito de los que, con alguna peculiaridad al respecto, establece la norma tributaria guipuzcoana. Ese discurso de sentido retórico, y ya rechazado en las anteriores sentencias, está de más en lo que pueda referirse al procedimiento revocatorio ya agotado y confirmado, pero, en segundo término, no se concreta ni cobra relevancia respecto de disposición foral alguna regulatoria del procedimiento inspector, cuyos parámetros concordantes son plenamente asumidos, -así, artículo 147 de la NFGT, o artículo 46 del Decreto Foral 31/2.010-. Si se hace más adelante una tangencial mención de esa pretendida exigencia de uniformidad cuando se alude a la preclusividad de las liquidaciones provisionales acordadas en vía de gestión, pero con una mixtificación tal de figuras y opiniones de parte, que al desembocar finalmente en la recalificación de las actuaciones como propias de procedimientos de *"comprobación limitada"* del artículo 131 de la Norma Foral 2/2.005, de 8 de marzo, parangonable al detalle con el homónimo de los artículos 136 y siguientes de la LGT, no se termina de precisar cuál es el concepto en que las particularidades del régimen foral inciden sobre el significado de la sucesión de procedimientos, -gestor e inspector-, que en este caso se ha producido.

No obstante, como se pone de relieve de contrario, esa coincidencia de planteamientos va a requerir una necesaria disección y eliminación de aquellos fundamentos de impugnación que por recaer sobre una actividad administrativa firme e inatacable en vía jurisdiccional, -la referida Orden Foral revocatoria del régimen de SPE de que disfrutaba **Itasa Servicios Generales, S.L.**-, carecen de verdadera relevancia para juzgar de la validez de las actuaciones del procedimiento de comprobación inspectora de que aquí se trata, sin que sea preciso incurrir en el confuso ejercicio de reproducir extensamente fundamentos de otras Sentencias precedentes mas allá de lo necesario.



**SEGUNDO.-** La prescripción de los ejercicios 2.008 y 2.009 del IS, se defiende por haberse excedido el plazo de las actuaciones inspectoras en un total de 176 días respecto del máximo inicial de duración de doce meses del artículo 147.1 de la NFGT, y dado que, siempre a criterio de la sociedad recurrente, sería inválida la previsión de la propia Orden Foral 323/2.009, de que el tiempo dedicado a las actuaciones interpuestas de revocación del régimen de SPE, interrumpían justificadamente dicho plazo de duración.

Se examina el artículo 100.2, que remite a la especificación reglamentaria y se describen los supuestos de la a) a la i) del artículo 46 del Reglamento de Inspección, como enumeración solo abierta a lo que dispongan "otros preceptos del presente Reglamento", en ninguno de los cuales se recogería el aplicado al caso. De cualquier manera, el supuesto de la Orden de 2.009 habría quedado derogado por la entrada en vigor posterior de dicho Decreto Foral de 16 de Noviembre de 2.010, y en caso de complejidad de las actuaciones, debía de haber acudido la Administración a la ampliación del plazo ordinario.

En nuestra muy reciente Sentencia del R.C-A nº 358/2016, fechada el 24 de mayo de 2.017, ya se ha abordado planteamiento idéntico, en los términos que siguen:

".... reconocida la competencia del mencionado órgano del Departamento de Hacienda para dictar la Orden Foral 323/2009, "en razón a la materia propia de ese Departamento para regular el procedimiento de revocación del régimen de promoción de empresas en atención a la habilitación que debe entenderse, cuando menos, implícita en el artículo 60 (apartados 10 y 11) y Disposición Final Quinta de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre sociedades en relación a los artículos 40.1 d), 11.3 y concordantes de la Norma Foral 2/2005)...", ha (de) reconocer igual habilitación o cobertura, además de la general del artículo 100.2 de la misma Norma Foral, para regular el supuesto de interrupción de la prescripción de la acción liquidatoria, discutido por la recurrente, en razón a la conexión directa de tal regulación con el objeto -procedimiento de revocación- de la Orden Foral 323/2009.

Por consiguiente, ni el artículo 7º de esa Orden Foral puede considerarse nulo por defecto de la necesaria habilitación "legal" ni puede hablarse de incompatibilidad sobrevenida entre ese precepto y el artículo 46 del Decreto Foral 31/2010, sino que ambas normas se complementan o integran, aun no se haya incorporado la primera al texto de la segunda (cuestión de orden puramente técnico) de suerte que la del procedimiento especial ha de aplicarse, a la vez, con las que, dentro del procedimiento de inspección, regulan el plazo y causas de interrupción justificada, amén de cierta relación de similitud o analogía entre el precepto en cuestión y el apartado a) del artículo 46 del Decreto Foral 31/2010."

Solo cabría insistir en que el artículo 46 del RIT no configura un sistema de supuestos cerrados o una relación agotadora de los mismos, y que, muy al margen de que en su propia sistemática solo remita a otros casos o situaciones previstas en su mismo articulado, carecería de perspectiva tanto que incluyera (como que "a contrario sensu" excluyera) aquellas especialidades tan excepcionales que solo queden referidas a la aplicación de una disposición concreta del Impuesto sobre Sociedades, -artículo 60-, que, por su contingencia y excepcionalidad, no pueden tener cabida en un reglamento general sobre el procedimiento inspector, y han de quedar confiadas a la regulación de ese especial trámite de revocación singular del beneficio tributario o régimen del mismo, por la misma razón que la existencia de ese procedimiento de revocación se justifica.

No se considera, por ello, acogible el motivo centrado en esa superación del plazo de duración de las actuaciones de la inspección.

**TERCERO.-** La parte recurrente, detallando las actuaciones del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos que, basadas en los artículos 111 y 125 de la Norma Foral General Tributaria, y tras requerir diversa documentación, mantuvieron o modificaron mediante liquidación provisional las devoluciones solicitadas respecto de los ejercicios del IS de 2.008 a 2011, viene a sostener en suma que no cabe ya realizar actuaciones inspectoras de regularización relativas a dicho concepto y ejercicios, lo que defiende por vía de recalificar el marco procedimental en que dichas actuaciones gestoras se habrían producido, que, no sin una muy poca clara alternancia de figuras y fuentes normativas, termina por enclavar en el procedimiento de *comprobación limitada*, destacando que el artículo 134.1 de la NFGT, cierra el paso a que se pueda efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Este planteamiento, que intenta sobreponerse a la más elemental regla formal de que el procedimiento de revisión de autoliquidaciones da origen a una liquidación provisional que posibilita siempre la práctica de liquidaciones definitivas inspectoras, -artículo 97.3 y 126.6 de la NF-, e incluso, conforme al artículo 126.5, *nuevas liquidaciones provisionales*, (cuando se descubra que en la autoliquidación o declaración revisadas concurre alguna de las circunstancias a las que se refiere el apartado 2 del presente artículo, u otras que no hubieran sido tenidas en cuenta en liquidaciones provisionales precedentes), está necesariamente abocado al fracaso en esta sede jurisdiccional.



En modo alguno la práctica de tales liquidaciones centradas en el objeto de las solicitudes de devolución de cada ejercicio, fuese cual fuese el eventual exceso en el requerimiento de documentación en el que pudiesen incurrir, podía cerrar el paso a la comprobación por medio de las actuaciones inspectoras que en este caso, previa inclusión en el Plan de Inspección, se iniciaban en enero de 2.013.

En primer lugar, pone de manifiesto la propia y ya citada STS de 28 de Febrero de 2.017, (ROJ: STS 587/2017) en Casación nº 614/2016, recayente sobre el proceso nº 683/2014 entre las mismas partes, que;

"Como señala el Tribunal de instancia, con referencia a la sentencia a la que se remite, lo que determina el alcance de las actuaciones de aplicación de los tributos *es su naturaleza y objeto*, y *no la documentación requerida, en su caso, por los Servicios de la Hacienda Pública*. Así, el hecho de que en los procedimientos de devolución del IS 2008-2009, iniciados mediante autoliquidación, se hubiese requerido al obligado la presentación de documentación suficiente para comprobar la debida o indebida aplicación del régimen de promoción de empresas, no altera la naturaleza y objeto de ese procedimiento de *"gestión"*, limitado a la comprobación *"formal"*, mejor dicho, verificación o cotejo de determinados datos. Y, evidentemente, esas actuaciones del Servicio de Gestión (artículos 119, 120-1, 125 y 126- 5 y 6) de la N.FGT) **tenían un alcance y efectos -no preclusivos** - bien diferentes a las de investigación practicadas en el expediente de revocación (artículos 145 a, 158, 161 y concordantes de la NFGT) de suerte que las liquidaciones provisionales resultantes de las primeras no eran óbice a la práctica de las comprobaciones efectuadas en el expediente de revocación respecto a los mismos elementos que fueron verificados en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, además de que, en lo que hace al caso, las comprobaciones del Servicio de Inspección se extendieron a hechos o elementos concernientes al régimen especial en cuestión no comprobados o susceptibles de comprobación por los medios pertinentes en los expedientes de devolución, habida cuenta no ya del limitado alcance temporal sino objetivo de este último y de las también limitadas facultades del Servicio de Gestión, razón del efecto *"no preclusivo"* de las liquidaciones provisionales practicadas por ese Servicio. En definitiva, de las *"comprobaciones"* realizadas por el Servicio de Gestión respecto a la autoliquidación del IS de 2008 y 2009 no podía sacar la sociedad ninguna conclusión favorable, vinculante para la Hacienda Foral, respecto a la debida aplicación del régimen especial de promoción de empresas, no ya en esos ejercicios, sino desde la fecha de efectos de la Orden Foral que le reconoció el acceso al mismo. Es más, la concesión (provisional) de ese régimen especial comportaba el disfrute de determinados beneficios cuyo disfrute o consolidación debía entenderse a expensas de las actuaciones de comprobación luego practicadas por la Administración demandada. No es tanto el informe del Servicio de Inspección cuanto el acuerdo de incoación del procedimiento de revocación el que se sustenta en una constatación indiciaria del incumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996 y por la Orden Foral que concedió el régimen especial previsto por ese precepto a la recurrente, pues dicho informe constató de forma más que indiciaria el incumplimiento causante de la revocación recurrida, de forma pormenorizada, bien razonada y consistente."

Aun no siendo necesario insistir, y como segundo elemento alegatorio a considerar, en nada se desvirtúa esa clara conclusión con las alusiones que hace la sociedad mercantil recurrente a la *competencia* del Servicio de Gestión en orden a comprobar si una entidad cumplía los requisitos de aplicación del régimen fiscal de SPE, -f. 78 a 80-, pues esta observación entremezcla ideas y se pone en relación con otro procedimiento -el especial de revocación-, que no puede ser ni es el objeto de la tesis de preclusividad e incolumidad administrativa de las liquidaciones gestoras que la parte desarrolla, y que no se revisa en este litigio.

En todo caso, debe entenderse que los que estaban cualificados en la O.F 323/2009 para comprobar en un sentido indiciario tales déficits de requisitos no eran los *"procedimientos de gestión"* en general, sino *"los órganos competentes"* para instruirlos, pero con una precisión que la actora no tiene en la debida consideración, que es la de **"en el ejercicio de sus competencias"**. Es decir que un determinado servicio u oficina tributaria estaría legitimada para comprobar esos extremos, -repetimos, indiciariamente y sin resolver al respecto, emitiendo un mero informe-, de acuerdo con la competencia que en cada caso ejercitase y que tiene un desarrollo desigual en cada tipo de procedimiento.

El argumento deviene así completamente hipotético y estéril, pues carece de la menor relevancia que, en este caso, pudiendo haberse llegado a emitir ese informe por parte de un *"órgano competente"* no inspector, -si el procedimiento emprendido le otorgaba competencia para comprobarlo-, en la práctica no se diera ni tal procedimiento, (pues el del artículo 125 no lo era), ni se diera tal competencia ni, en definitiva, tal informe, y fuese finalmente la Inspección la que promoviese la revocación del repetido régimen.

En tercer lugar, es destacable que el criterio desestimatorio de este motivo de impugnación, se ha visto igualmente compartido ante su igual o similar planteamiento, en la ya referida Sentencia de 24 de Mayo del R.C-A nº 358/2016, por remisión a otra anterior Sentencia de 29 de diciembre de 2.015 (R.C-A 766/14), confirmada por la STS de 16 de Febrero de 2.017, que decía así;



"Los efectos de las comprobaciones realizadas respecto al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007-2010 no pueden ser otros que los propios de sus respectivos procedimientos, iniciados mediante autoliquidación, esto es, la verificación de los datos declarados en orden al reconocimiento del derecho a la devolución solicitada por la recurrente; aún se haya recabado información o datos que excedan de dicho objeto, ya que tal extralimitación no transforma el procedimiento (decimos de verificación o cotejo de datos) definido por su objeto o finalidad en un procedimiento distinto como el de comprobación limitada, sino que hubiera invalidado, en caso de impugnación, el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, indebidamente tramitado.

Así, no puede tenerse por procedimiento de comprobación limitada un procedimiento que por su iniciación y objeto, amén de su resultado, no cumple los requisitos de ese procedimiento, incluidos determinados derechos o garantías del obligado ( artículos 130 y siguientes de la Norma Foral 2/2005, general tributaria de Gipuzkoa), sino los del procedimiento en que la Administración no puede ejercer otras facultades que las señaladas ( artículos 119 y siguientes de la misma Norma Foral).

Dicho en otros términos: no puede decirse que el procedimiento tramitado sea el de comprobación limitada o inspección por el hecho de que se haya requerido documentación o utilizado medios de comprobación propios de esos expedientes si, como es el caso, no se ha procedido a la regularización de la situación tributaria del interesado en atención a los datos así obtenidos sino tan solo a la verificación del resultado de las autoliquidaciones.

Por lo tanto, el Servicio de Gestión no pudo hacer otra cosa en las actuaciones de referencia que constatar los datos declarados por la recurrente y el resultado de su autoliquidación, aunque la información recabada hubiese permitido (en el procedimiento de comprobación limitada incoado formalmente y con las garantías propios del mismo) la comprobación de todos los elementos o hechos concernientes a la aplicación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas.

En consecuencia, los efectos de la verificación realizada, favorables o desfavorables, al contribuyente no pudieron ser otros que los "no preclusivos" que corresponden a la causa de iniciación de las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión y a su resultado, de suerte que el que se hubiera dado por buena la base de las retenciones aplicadas y deducidas, esto es, la retribución de los créditos participativos mediante intereses variables, no implicó el reconocimiento del beneficio fiscal previsto por el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto.

En cuanto a la liquidación provisional del IS del ejercicio 2010 la actuación realizada por la Hacienda Foral tampoco consistió en la comprobación de los requisitos o elementos concernientes a la aplicación del régimen especial del artículo 60 de la Norma Foral de Gipuzkoa del Impuesto sobre sociedades, con efecto ex tunc, o sea, desde la fecha de la concesión de ese régimen, en lo que hace al caso (2005) coincidente con la de la constitución de la sociedad recurrente, tenida "ab initio" por sociedad de promoción de empresas, sino de un concepto determinado, a saber, el beneficio aplicado al resultado de la transmisión de participaciones entre sociedades inmobiliarias.

Por la misma razón, la regularización practicada con el antedicho alcance no pudo comportar el reconocimiento del cumplimiento de los requisitos de acceso (inicial) al susodicho régimen especial, no en vano no se trataba de investigar el cumplimiento inicial o posterior de esos requisitos, sino la aplicación de una determinada exención, lo que dejaba, a salvo, las facultades de comprobación "in extenso" ejercidas en el expediente de revocación resuelto por la Orden Foral recurrida."

**CUARTO.-** En último lugar la cuestión sobre el alcance y la eficacia de la revocación sobre los ejercicios regularizados, siempre salvada la prescripción, no ofrece mayor duda decisiva si nos atenemos simplemente a la cita que antes se ha hecho de la STS de 28 de Febrero de 2.017 , acerca del sentido de dicha privación original de efectos que nunca como tal, se habrían consolidado de manera definitiva. A diferencia de lo que la mercantil recurrente sostiene en base al pretendido silencio al respecto de la Orden Foral revocatoria nº 327/2014, de 16 de mayo, -que como justifica la Administración demandada con su cita textual, - véase el folio 202 de estos autos-, no era tal, sino señalando el alcance de la misma a contar desde la fecha de la concesión-, esa sería también la solución connatural a la revocación de la concesión inicial y provisional siempre que no se precisase una eficacia limitada partiendo de un "dies a quo" posterior en el tiempo, ante situaciones de inobservancia cíclica o sobrevenida.

Se desestima en consecuencia este último inciso impugnatorio y, con ello, el recurso jurisdiccional en su integridad.

**QUINTO.-** La desestimación comporta preceptiva imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA .



Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación al caso, la Sala, (Sección Primera), dicta el siguiente,

## FALLO

**Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don Alfonso José Bartau Rojas en nombre y representación de "ITASA SERVICIOS GENERALES, S.L." contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 26 de Octubre de 2.016, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas nº 646 a 649/2014, y 690/2015, interpuestas por contra los acuerdos de la Subdirectora General de Inspección arriba reseñados que dictaron actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2012; y confirmamos dichos actos, con imposición de las costas de la instancia a la parte recurrente.**

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

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0823 16, 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 dejará testimonio completo en los presentes autos nº **823/2016**, 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 29 de mayo de 2017.