



Roj: **ATS 312/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:312A**

Id Cendoj: **28079130012018200044**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **19/01/2018**

Nº de Recurso: **4560/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/01/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4560/2017

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 4560/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D. Segundo Menendez Perez



D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 19 de enero de 2018.

HECHOS

PRIMERO .- 1. El procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, en representación de Itasa Servicios Generales, S.L., y asistida por el letrado don Imanol Ansoalde Astiazarán, mediante escrito presentado el 20 de julio de 2017, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de mayo de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 823/2016, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo deducido por la citada entidad mercantil contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (TEAFG) de 26 de Octubre de 2016, que desestimaba las reclamaciones nº 646, 647, 648, 649 de 2014, y 690/2015 interpuestas por la mercantil hoy recurrente; las cuatro primeras frente a Acuerdos de 2 de Julio de 2014 de la Subdirección General de Inspección que dictaban actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011; y la quinta, frente al Acuerdo de la misma Subdirección de 10 de agosto de 2015, que emitía la liquidación del IS relativa al ejercicio 2012. Las partes cifran el **interés** económico acumulado de dichos actos en suma de 2.956.460,69 €.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: **(i)** el artículo 24.1 de la Constitución Española (CE) y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) [«LEC»] **(ii)** el artículo 149.1.18^a CE y el artículo 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24 de mayo) [«LCE»], en relación con los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG de 17 de marzo) [«NFGT»] y el artículo 46 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre (BOG de 22 de noviembre) [«RFIT»] **(iii)** el artículo 97 CE, 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOPV de 26 de septiembre) [«NFOIGATHG»], artículo 4 NFGT y su concordante 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

3. Afirma que, de acuerdo con el artículo 89.2.e) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], todas las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

4. Considera que concurre **interés casacional** objetivo para la formación de la jurisprudencia porque concurren los motivos del artículo 88.2.e) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»] y del artículo 88.3.a) LJCA.

4.1. En primer lugar, sostiene que la resolución impugnada interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión doctrina constitucional, en particular, y por lo que se refiere a la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril, por la que se establece el procedimiento de revocación del régimen especial de las sociedades de promoción de empresas en Guipúzcoa (BOG de 7 de mayo) [«OFPRRESPE»], por la falta de habilitación expresa al Diputado Foral para el dictado de la citada Orden, de conformidad con lo previsto en el artículo 97 CE, en virtud del cual la potestad reglamentaria radica en el Consejo de Ministros, no pudiendo ser sustituida por un Ministro, lo que le vale al recurrente para parangonar esa previsión al Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa y a uno de los Diputados que la componen.

Asimismo considera que concurre una extralimitación en el ámbito material de la OFPRRESPE, al estar regulando ésta situaciones jurídicas generales de los administrados, por lo que debería haber sido, al menos, un Decreto Foral el que articulara esas situaciones jurídicas de naturaleza general.

4.2. En segundo lugar, afirma que se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA] y en concreto, acerca de la capacidad de los Territorios Históricos, dentro de las competencias que les reconoce el Concierto Económico, para fijar supuestos de interrupción justificada distintos de los contemplados en Territorio Común; en relación a la posibilidad de que mediante ordenes



forales o ministeriales se regulen supuestos de interrupción justificada de la prescripción y, finalmente, sobre si el procedimiento de verificación previa que prevé la normativa foral es compatible con el artículo 3 del Concierto Económico.

SEGUNDO .- 1. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de julio de 2017 habiendo comparecido tanto la recurrente, Itasa Servicios Generales, S.L., como la recurrida, Diputación Foral de Guipúzcoa, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente Emilio Frías Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO .- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) e Itasa Servicios Generales, S.L. se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que considera vulnerada, que ha sido tomada en consideración e interpretada en la sentencia, y justifica que la infracción que le imputa ha sido relevante para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre **interés casacional** objetivo para la formación de la jurisprudencia en todas las infracciones del ordenamiento jurídico que denuncia razonando la presencia de un supuesto de presunción de **interés casacional** del artículo 88.3.a) LJCA y argumentando que la resolución impugnada interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión doctrina constitucional [artículo 88.2 LJCA , letra e)].

SEGUNDO .- 1. Itasa Servicios Generales, S.L., incluyó entre los fundamentos jurídico materiales de su escrito de demanda uno dedicado a la «Prescripción de los ejercicios 2008 y 2009 debida a la duración excesiva del procedimiento de comprobación e investigación» (páginas 11 a 21), dedicando un subapartado específico (4) a la innecesaridad del procedimiento de revocación previsto en la OFPRRESP a efectos de la regularización de la situación tributaria del contribuyente y, por ende, su inadecuación como agente interruptor justificado de la prescripción, de modo que «[s]i el procedimiento de revocación es totalmente innecesario para la conclusión de las actuaciones de comprobación y para la regularización tributaria del contribuyente, su instrucción no puede ser una interrupción "justificada" del mismo» (página 19).

2. Asimismo, la parte recurrente, en otro subapartado (5) del mismo fundamento jurídico material tercero de su demanda, argüía que, toda vez que la LGT no contempla la existencia de las actuaciones de verificación y constatación que sí prevé la NFGT en su artículo 144.3 , la ampliación del plazo máximo que se realiza al amparo de la NFGT supone «(u)na merma de los derechos del contribuyente guipuzcoano frente a los que tienen los contribuyentes de territorio común y va en contra del principio constitucional de igualdad de todos los españoles (En consecuencia, la fecha d inicio del cómputo del plazo de las actuaciones debe ser la del inicio de las actuaciones de verificación, por lo que, la duración de las mismas ha sobrepasado ampliamente los 12 meses, incluso aunque, siguiendo el criterio de la Inspección, se consideraran los 176 días de interrupción justificada» (página 21).

3. En el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida se lee, por lo que aquí importa: «(L)a 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, interrumpen 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 .- 1 . Las dos primeras infracciones denunciadas en el escrito de preparación del recurso de casación, la de los artículos 24.1 CE y 218 LEC , se sustenta en la incongruencia *ex silentio*, por defecto u omisiva de la sentencia recurrida, al considerar que ésta no ha dado respuesta a las cuestiones que se han descrito en los apartados 1 y 2 del anterior fundamento de derecho.

Sin embargo, y como queda patente de la lectura del extracto reproducido *ad supra* de la sentencia recurrida, no concurre en este supuesto la infracción *in procedendo* denunciada, puesto que el fundamento segundo de la sentencia del País Vasco, responde solventemente a las dos pretensiones expuestas, más allá de la conformidad o no del recurrente con la solución adoptada en la instancia.

CUARTO .- 1. Entrando ya en los supuestos alegados por la recurrente sobre los que construye la pretendida concurrencia de **interés casacional**, recuérdese, la presunción del apartado a) del artículo 88.3 LJCA y el supuesto recogido en el apartado e) del artículo 88.2. LJCA , conviene señalar, empezando por éste último supuesto, que el reproche que se formula a la sentencia recurrida al socaire del citado apartado e) del artículo 88.2 LJCA , por considerar que la Orden Foral 323/2009 adolecía de dos vicios de nulidad radical, relativos a la falta de habilitación expresa del Diputado Foral y a la extralimitación en el ámbito material de la Orden citada, no puede prosperar aquí, toda vez que sobre estas cuestiones esta Sala, en Sentencia de 28 de febrero de 2017 (casación 614/2016) ya se ha pronunciado en un asunto que examina precisamente (FD Cuarto y Quinto) las mismas cuestiones que plantea aquí la recurrente que, por cierto, es la misma que actuaba en aquel recurso de casación:

«**CUARTO.- Tercer motivo de casación sobre la incompetencia del Diputado de Hacienda y Finanza de Gipuzkoa para dictar la Orden Foral 323/2009.**

Se formula este tercer motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , por infracción del artículo 97 de la Constitución Española (CE), artículo 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NF de Gobierno), artículo 4 de la Norma Foral General Tributaria (NFGT) y su concordante artículo 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La representación procesal de la recurrente reproduce las normas en las que el Tribunal de instancia se basa para reconocer la competencia del Diputado de Hacienda y Finanza para dictar la Orden Foral 323/2009. Y,



a continuación, sostiene que una lectura de las mismas conduce a mantener que no establecen habilitación alguna a dicho Diputado para dictar la referida disposición general.

Además considera que existe una contradicción entre las normas citadas: el artículo 111.3 de la NFGT ya establece expresamente el procedimiento a seguir y, en contra de lo que considera la sentencia recurrida, no es necesario ningún tipo de habilitación implícita al Diputado; la habilitación general contenida en la Disposición Final Quinta de la NFIS va dirigida a la Diputación Foral de Gipuzkoa, no al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas; y los apartados 10 y 11 del artículo 60 de la NFIS, donde se regula el régimen fiscal especial de Sociedades de Promoción de Empresas, no establecen habilitación alguna y menos a favor del reiterado Diputado de Hacienda y Finanzas.

En apoyo de su tesis, cita la autoridad doctrinal de los dictámenes que acompañó a su demanda, menciona el artículo 97.1 CE, los artículos 15.1 y 31.1.f) de la NF de Gobierno, que residencian la potestad reglamentaria del Territorio Histórico en la propia Diputación Foral, en el Consejo de Diputados.

En el mismo sentido menciona el artículo 7.1 LGT, disposiciones, todas ellas, que conducen a exigir una habilitación expresa al titular del Departamento para el ejercicio, en materia tributaria, de la potestad reglamentaria.

La invocación que en el motivo se hace del artículo 97 CE, solo puede servir para proclamar que este precepto atribuye la potestad reglamentaria originaria del Estado al Gobierno, y que la potestad al respecto de los Ministros es derivada. Su ámbito propio es el de la organización interna del propio Departamento, sin perjuicio de que las leyes o reglamentos de superior rango puedan atribuirles otras facultades de dictar normas reglamentarias de desarrollo o complementarias en materias propias de su Departamento. Así, pues, hay que entender que esta última es una competencia de atribución, de manera que no pueden los Ministros dictar normas reglamentarias en ejecución de leyes o de reales decretos, con eficacia ad extra, sin una habilitación expresa.

Ahora bien, la sentencia de instancia, respecto del Diputado de Hacienda y Finanzas, para dictar la Orden Foral 323/2009, no contiene doctrina distinta a la expuesta, sino que le reconoce competencia «en razón a la materia propia de su 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 7/1998, del Impuesto sobre Sociedades en relación a los artículos 40.1 d), 111-3 y concordantes de la Norma Foral 2/2005 [...]» Y, de esta manera, resulta imposible soslayar que, en realidad, la cuestión deviene en interpretar y aplicar normas forales determinantes del fallo de instancia, y así se puso de manifiesto a las partes mediante providencia de 11 de enero de 2017 para alegaciones, respecto de las que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ostenta competencia para adoptar la última y definitiva decisión, según resulta de los artículos 152 CE, 70 y 74 LOPJ, 86.4 Y 89.2 LJCA (Cfr. SSTS 26 de mayo de 2016, rec. de cas. 1015/2015, y de 28 de mayo de 2007, rec. de cas. 1894/2003, 22 de diciembre de 2005, rec. de cas. 1051/2001). En efecto, el objeto de la *litis*, supone determinar si dichos preceptos de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, y de la Norma Foral General Tributaria, y la Disposición Final Primera del Decreto Foral 4/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la NFGT del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en materia de revisión en vía administrativa, contenían o no una habilitación suficiente para que el Diputado de Hacienda y Finanza dictara la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril.

Y así lo hemos entendido en nuestra reciente sentencia de 23 de noviembre de 2016 (rec. de cas. 2190/2015), en la que dijimos: «[...] se alega la inexistencia de una correcta habilitación a favor del Diputado Foral del Departamento de Hacienda, lo que requiere el estudio del art. 60 de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, de la Norma foral 6/2005, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa, y de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa con su Reglamento de Desarrollo aprobado por Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre».

En definitiva, el motivo de casación que se analiza no puede ser acogido.

QUINTO .- *Cuarto motivo de casación sobre la invasión de competencias estatales, art. 129.1.18 de la CE, por la Orden Foral 323/2009.*

Se formula el cuarto motivo de casación al párrafo del art. 88.1.d) de la LJCA por infracción de la competencia estatal reconocida en el artículo 149.1.18 CE, en cuanto la Orden Foral 323/2009 establece un procedimiento de revisión de oficio distinto de los previstos en la Legislación Básica del Estado.

Después de reproducir el argumento que, a este respecto, contiene la sentencia y lo que dispone el invocado artículo 149.1.18 CE, sostiene la parte que el artículo 115.3 LGT (y el artículo 111.3 de la NFGT) establece cuál es el procedimiento a seguir para comprobar, ex post, el cumplimiento de los requisitos exigidos para la



concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que están condicionados al cumplimiento de condiciones futuras. Y el procedimiento establecido en el Orden Foral 323/2009 es radicalmente contrario a lo establecido en dicho precepto. Parte de que se realicen determinadas comprobaciones en un procedimiento de aplicación de los tributos. Pero una vez que la Inspección tiene indicios de que, después del acto de concesión, ha habido un incumplimiento de los requisitos para disfrutar del beneficio fiscal, en lugar de proceder a la regularización de la situación fiscal (negando la aplicación de dichos beneficios) lo que hace es iniciar un procedimiento para "revocar" el acto de concesión que no tiene ningún vicio y es absolutamente válido (sic).

Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional (Cfr. STC 227/1988), el precepto constitucional invocado reserva al Estado, como competencia exclusiva, la determinación de los principios o normas que definen la estructura general o el *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración, las que prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo, señaladamente, las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento. Ahora bien, sin perjuicio del obligado respeto a dichos principios y reglas del "procedimiento administrativo común", coexisten numerosas reglas especiales de procedimiento aplicables a la realización de cada tipo de actividad administrativa "*ratione materiae*". La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que ésta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio.

En el ámbito tributario, como señala la STC 203/2016, de 1 de diciembre, la disposición adicional primera de la Constitución consagra el respeto a «los derechos históricos de los territorios forales» (párrafo primero), cuya actualización «se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» (párrafo segundo). Al amparo de estas previsiones, de conformidad con la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco -EAPV-, las instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma» [art. 41.2 a) EAPV]. Fruto de esta previsión estatutaria fue la Ley 12/2002, de 23 de mayo, aprobatoria del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que condiciona el régimen tributario de los territorios históricos, no sólo «a la estructura general impositiva del Estado» (art. 2.1), sino también a la «[c]oordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico» (art. 2.3), lo que exige que se adecúe «a la Ley general tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente concierto económico» [art. 3 a)].

Es importante tener presente que, como rasgo histórico de la foralidad, actualizada en el marco de Constitución y del Estatuto de Autonomía, los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia han conservado, de forma exclusiva, la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno de sus territorios, su propio régimen tributario, aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV], como en el excepcional y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV], pues en cada uno de sus impuestos debe ser «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» [SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3 ; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a)], al quedar condicionados «por las normas que dicte el Estado en la materia» [SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7 ; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)]. De esta manera, aunque las normas forales fiscales operan sobre «un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral» [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 ; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)], su «ejercicio, (...) no sólo queda condicionado por la Constitución, sino también por las normas que dicte el Estado en la materia» [SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7 ; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)].

Lo anterior supone que son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979), como el Concierto (Ley 12/2002), al ser normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también «son parámetro mediato o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del Concierto, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran 'la estructura general impositiva del Estado' (art. 2.1.2 de la Ley del Concierto Económico) como "la Ley General Tributaria" [art. 3 a) de la Ley del Concierto Económico], pues únicamente en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance y comprobarse el correcto ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas» [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c)].



No obstante lo anterior, las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos serán parámetro de constitucionalidad de las normas forales únicamente en la medida en que la competencia de los territorios forales para mantener, establecer, regular y gestionar, su propio régimen tributario deba atender a la estructura general impositiva del Estado [art. 41.2 a) EAPV y art. 2.1.2 de la Ley del concierto económico], pues aquellos territorios han de establecer unos impuestos en los que sea «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» [SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3 ; y 118/2016, de 23 de junio , FJ 2 a)]; sin que quepa exigir una identidad regulatoria completa que llegue al punto de considerar que cualquier elemento contenido en la norma estatal reguladora de cada una de las figuras tributarias que integran dicho sistema sea un elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado.

El artículo 115 LGT se ubica sistemáticamente en el la Sección Sexta del Capítulo II del Título III de la Ley, dedicada a las "Potestades y funciones de comprobación", y el apartado 3 del precepto se refiere a la comprobación del cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute de los beneficios fiscales.

Los actos por los que se conceden o reconocen beneficios fiscales, en determinados supuestos, pueden estar condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o por la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados inicialmente en el procedimiento por el que se dicta dicha concesión o reconocimiento. En estos casos se trata de actos favorables a los obligados que tienen un carácter provisional.

Esta provisionalidad de la concesión o reconocimiento del beneficio fiscal permite a la Administración tributaria volver sobre el acto en procedimientos posteriores de aplicación de los tributos, comprobando la concurrencia de las condiciones o requisitos necesarios y, en su caso, la regularización de la situación del obligado tributario sin necesidad de proceder a la previa revisión de los actos provisionales de concesión por medio de los procedimientos especiales de revisión regulados en los artículos 216 LGT .

Por consiguiente, de acuerdo con esta previsión normativa de la norma estatal, la consecuencia directa del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal es la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la norma específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Ahora bien, no puede considerarse que la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril, por la que establecía el procedimiento de revocación del régimen especial de las sociedades de promoción de empresas, sea incompatible con la reserva estatal respecto al procedimiento administrativo común ni que vulnerara la exigencia establecida en el artículo 3. a) de la Ley 12/2002 que dispone que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la LGT en cuanto a terminología y concepto, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el concierto económico.

a) El artículo 115.3 LGT establece una excepción a la necesidad de utilizar los cauces de los artículos 217 , 218 y 218 LGT para la anulación, en perjuicio de los interesados, por la propia Administración de los actos declarativos de derechos, precisamente por el carácter provisional y condicionado del reconocimiento del beneficio fiscal. Pero ello no excluye que una norma establezca expresamente una revocación, innecesaria pero no incompatible, cuando en el desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos se ponga de manifiesto indicios racionales de que se ha producido un incumplimiento de los requisitos establecidos para el otorgamiento del beneficio. Dicho, en otros términos, técnicamente no se trata de una revocación y menos de una revisión del acto, sino de una ineficacia sobrevenida por el incumplimiento de las condiciones a que se sujetaba el otorgamiento provisional del beneficio fiscal, pero ello no supone que resulte contrario al ordenamiento jurídico el establecimiento de un procedimiento específico, con las necesarias garantías de defensa, para acreditar la inobservancia de las exigencias a las que se condicionaba el acto.

b) La Orden de que se trata establecía un procedimiento especial para un beneficio fiscal, también especial del Territorio Histórico, relativo a las Sociedades de Promoción de Empresas, mediante la participación temporal en el capital, que se recogía en el artículo 60 de la correspondiente Norma Foral de 1996 hasta su eliminación, conforme a lo dispuesto en las Normas Forales 13/2012, de 27 de diciembre, y 2/2014, de 17 de enero. Por consiguiente, puede entenderse como una singularidad procedimental explicable desde la perspectiva material del propio beneficio fiscal a que se refería la Norma Foral en el Territorio Histórico.»

2. Por lo que respecta a la presunción del artículo 88.3.a) LJCA , la argumentación desplegada por el recurrente en su escrito de preparación está dirigida a demostrar que los supuestos de interrupción justificada contemplados en las normativa foral guipuzcoana son, de una parte, discriminatorios frente al régimen aplicable a los contribuyentes del Territorio Común y, de otra, disconformes con las previsiones constitucionales y con el abanico competencial que el Concierto Económico atribuye al legislador foral sobre este particular. Al margen de lo acertado o no de la interpretación jurídica realizada en torno al sentido y alcance del artículo 7 de la Orden Foral 323/2009 [El tiempo transcurrido desde que se comunique al obligado



tributario la citada Orden Foral hasta la resolución del procedimiento de revocación será considerado como una interrupción justificada del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos en el que se ha producido el inicio del procedimiento], esta Sección, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.3 a) LJCA , considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el particular, puesto que no existe jurisprudencia sobre la misma, pese a su evidente **interés** general, lo que justifica una decisión de esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo que lo esclarezca.

3 . A la vista de los descritos términos del debate, la cuestión nuclear que plantea el presente recurso de casación consiste en establecer, interpretando los artículos 24.1 , 97 y 149.1.18ª de la Constitución Española , 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, el artículo 46 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre y 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa y su concordante 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si los Territorios Históricos pueden, en el marco de las competencias que les atribuye el Concierto Económico:

a) fijar o establecer supuestos de interrupción justificada distintos a los contemplados en el Territorio Común

b) Hacerlo mediante órdenes forales o ministeriales y,

c) finalmente, si el procedimiento de verificación previa previsto en las normativas forales resulta compatible con el mandato de armonización fiscal que prescribe el 3 del Concierto Económico.

QUINTO .- 1 . En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar **interés casacional** objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión señalada en el punto 3 del anterior fundamento jurídico.

2 . Los preceptos que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 24.1 , 97 y 149.1.18ª de la Constitución Española , 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, el artículo 46 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre y 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa y su concordante 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SEXTO .- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEPTIMO .- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4560/2017, preparado por Itasa Servicios Generales, S.L., y asistida por el letrado don Imanol Ansoalde Astiazarán, contra la sentencia dictada el 29 de mayo de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 823/2016 .

2º) La cuestión que presenta **interés casacional** objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: discernir si, interpretando los artículos 24.1 , 97 y 149.1.18ª de la Constitución Española , 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, el artículo 46 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre y 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional,



Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa y su concordante 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los Territorios Históricos pueden, en el marco de las competencias que les atribuye el Concierto Económico:

- a) fijar o establecer supuestos de interrupción justificada distintos a los contemplados en el Territorio Común
- b) Hacerlo mediante órdenes forales o ministeriales y,
- c) finalmente, si el procedimiento de verificación previa previsto en las normativas forales resulta compatible con el mandato de armonización fiscal que prescribe el artículo 3 del Concierto Económico.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 24.1 , 97 y 149.1.18ª de la Constitución Española , 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , 3.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, el artículo 46 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre y 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa y su concordante 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente D. Manuel Vicente Garzon Herrero

D. Segundo Menendez Perez Dª. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Diego Cordoba Castroverde

D. Jose Juan Suay Rincon Dª. Ines Huerta Garicano