



Roj: **STS 3067/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:3067**

Id Cendoj: **28079130022019100451**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/09/2019**

Nº de Recurso: **4560/2017**

Nº de Resolución: **1160/2019**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2458/2017,**  
**ATS 312/2018,**  
**STS 3067/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.160/2019**

Fecha de sentencia: 05/09/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4560/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 4560/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1160/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 5 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4560/2017**, interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Nuria Munar Serrano, en nombre y representación de la entidad **ITASA SERVICIOS GENERALES, SL**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 29 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 823/2016, sobre liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2012, ambos inclusive.

Ha sido parte recurrida la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora de los tribunales doña Rocío Martín Echagüe.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 29 de mayo de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Vasco, desestimatoria del recurso (procedimiento ordinario) núm. 823/2016.

2. ITASA SERVICIOS GENERALES, SL solicitó el 14 de enero de 2005 de la Hacienda Foral de Guipúzcoa la concesión del régimen especial de sociedades de promoción de empresas, régimen previsto en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, que otorga determinados beneficios fiscales a las entidades que reúnan los requisitos previstos en tal precepto.

Por lo que hace al caso, la aplicación de dicho régimen exige decisión del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral y existe una Orden Foral 323/2009, de 23 de abril, por la que se establece el Procedimiento para la Revocación del Régimen Especial de las Sociedades de Promoción de Empresas, siendo así que -en el presente asunto- el Diputado Foral dictó la Orden Foral 184/2005 calificando a ITASA como sociedad de promoción de empresas que podía beneficiarse del régimen del artículo 60, que sería posteriormente revocado por decisión del órgano competente.

La Inspección inició actuaciones de comprobación que desembocaron en cuatro liquidaciones tributarias por el impuesto sobre sociedades de la contribuyente en las que se rechazaron los beneficios de aquel régimen al haber sido objeto de revocación.

Tales actuaciones se inician el 11 de enero de 2013 y concluyen el 3 de julio de 2014 (notificación de aquellas liquidaciones); comprenden, pues, una duración de doce meses y ciento treinta y siete días, si bien la Inspección considera que debe descontarse de dicho plazo -como interrupción justificada del procedimiento inspector- el tiempo que duró el expediente iniciado para la revocación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas, extremo que rechaza la parte actora y que debería haber dado lugar, a su juicio, a la prescripción del derecho a liquidar los ejercicios 2008 y 2009.

3. Por otra parte, antes de iniciarse el procedimiento de inspección, la Hacienda Foral había realizado actuaciones de verificación en relación con las devoluciones solicitadas por el contribuyente -manteniéndolas o modificándolas mediante liquidación provisional relativa al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 a 2011-, siendo así que para dicho contribuyente la existencia de aquellas actuaciones cierra el paso a una posterior comprobación e inspección al recaer sobre idéntico objeto, ejercicios y conceptos tributarios.

4. La sentencia ahora recurrida rechaza la existencia de la invocada prescripción del derecho a liquidar (fundamento jurídico segundo) remitiéndose a un pronunciamiento anterior en el que, muy resumidamente, se entendía que la tramitación del procedimiento para revocar el singular régimen de "sociedad de promoción de empresas" ha de reputarse como interrupción justificada del procedimiento inspector.

Y en cuanto al segundo motivo impugnatorio, lo rechaza (fundamento jurídico tercero) por considerar, también sustancialmente, que la práctica de unas liquidaciones centradas en el objeto de las solicitudes de devolución de cada ejercicio (a través del procedimiento de verificación y fuese cual fuese el eventual exceso en el requerimiento de documentación en el que pudiesen incurrir) no pueden cerrar el paso a la comprobación por medio de unas actuaciones inspectoras que en el caso, previa inclusión en el Plan de Inspección, se iniciaban en enero de 2013.

## SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de ITASA preparó recurso de casación en el que identificó como normas infringidas: (i) el artículo 24.1 de la Constitución Española y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, (ii) el artículo 149.1.18ª 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, en relación con los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa 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, y (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, artículo 4 NFGT y su concordante 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute y justifica que las cuestiones que suscita el recurso tienen interés casacional objetivo (i) por cuanto la sentencia analiza erróneamente 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, 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, considerando que existe, además, una extralimitación en el ámbito material de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, pues la regulación de las situaciones jurídicas que contempla debió ser objeto, al menos, de un Decreto Foral y (ii) porque se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia, concretamente sobre 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.

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en auto de 19 de enero de 2018 en el que, efectivamente, entendió necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo por presentar el asunto el interés casacional objetivo que la ley prevé y se señala, sobre dicho interés, lo siguiente:

"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**:

- Fijar o establecer supuestos de interrupción justificada distintos a los contemplados en el Territorio Común.
- Hacerlo mediante órdenes forales o ministeriales y,
- 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**".

## TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el recurso de casación interpuesto -mediante escrito que observa los requisitos legales-, señala la entidad recurrente que la sentencia incurre en tres grupos de infracciones:

1.1 Del artículo 149.1.18ª CE y del artículo 3.a) de la Ley del **Concierto Económico** por la regulación de los supuestos de "interrupciones justificadas" que se contiene en los artículos 100 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo y del artículo 46 del Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre.

1.2 Del artículo 97 CE, del artículo 31.1 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, del artículo 4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo y su concordante artículo 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.



**1.3** Del artículo 149.1.18º CE y del artículo 3.a) de la Ley del **Concierto Económico** por la regulación de las "actuaciones previas de verificación y constatación" contenida en los artículos 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo y del artículo 36 del Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre .

**2.** En su escrito de oposición al recurso de casación, sostiene la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzcoa (i) que ha de reputarse el procedimiento de revocación del régimen especial de promoción de empresas como un verdadero supuesto de interrupción justificada del procedimiento inspector y que no hay reserva estatal para efectuar aquella regulación; (ii) que el Diputado Foral del Departamento de Hacienda está habilitado para regular por medio de la Orden Foral 323/2009 el procedimiento para la revocación de la calificación de SPE y que puede establecer, dentro del procedimiento, un supuesto de interrupción justificada de actuaciones y (iii) que las actuaciones de verificación y constatación previstas por el artículo 144.3 de la Norma Foral General Tributaria del territorio histórico han de reputarse previas al inicio del procedimiento de comprobación e investigación y no pueden confundirse con las de investigación iniciadas a resultados de los mismos, ni por su objeto, ni por sus efectos.

#### **CUARTO. Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado de 4 de junio de 2019; y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que continuó en fechas posteriores y concluyó con el resultado que ahora se expresa.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.**

**1.** El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco con fecha 29 de mayo de 2017 , impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil ITASA SERVICIOS GENERALES, SL, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso tener en cuenta los siguientes hechos:

**1.1.** Ante la petición de ITASA -dirigida con fecha 14 de enero de 2005 a la Hacienda Foral de Guipúzcoa -de concesión del régimen especial de sociedades de promoción de empresas previsto en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, el Diputado Foral dictó la Orden Foral 184/2005, de 17 de febrero, calificando a la entidad como sociedad de promoción de empresas que podía beneficiarse, por tanto, del régimen especial previsto en aquel precepto.

**1.2.** Durante los ejercicios 2008 a 2011 la mercantil recurrente practicó ajustes extracontables negativos en su impuesto sobre sociedades como consecuencia del reconocimiento de aquel régimen especial y a tenor de los cuales los intereses variables de determinados préstamos participativos quedaron exentos en la prestamista.

**1.3.** Con fecha 14 de septiembre de 2012 se inician por la Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Gipuzcoa unas "actuaciones de verificación y constatación" de las previstas en el artículo 144.3 de la Norma Foral General Tributaria, actuaciones en las que el contribuyente atiende los requerimientos de documentación en los términos que constan en autos.

**1.4.** El 11 de enero de 2013 se notifica a ITASA el inicio de actuaciones de comprobación e inspección en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 a 2011, inicio que es consecuencia de la inclusión de la sociedad en el Plan de Inspección aprobada por el Director General de Hacienda con fecha 16 de noviembre de 2012.

**1.5.** Por diligencia de 28 de enero de 2013 se incorporan al procedimiento de inspección los datos y documentos aportados en las actuaciones de verificación y constatación.

**1.6.** Apreciados por las actuarias indicios de concurrir en la contribuyente causas de revocación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas, se inicia con fecha 20 de noviembre de 2013 un procedimiento de revocación del mismo (previsto en la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril), que concluye con la Orden Foral 327/2014, de 19 de mayo, que revoca la Orden Foral 184/2005 de concesión de aquel régimen.

**1.7.** La citada Orden de revocación fue impugnada por el interesado ante la Sala de Bilbao, cuya sentencia desestimatoria -de 30 de diciembre de 2015 - fue confirmada en casación por esta misma Sala y Sección en la sentencia núm. 340/2017, de 28 de febrero (recurso 614/2016 ).

**1.8.** El 3 de julio de 2014 concluye el procedimiento de inspección mediante la notificación al contribuyente de las liquidaciones correspondientes del impuesto sobre sociedades en las que, como consecuencia de la



revocación del régimen especial, se rechazan los beneficios aplicados en las autoliquidaciones en su día presentadas.

**2.** En su escrito de demanda adujo ITASA, muy resumidamente, los siguientes motivos de nulidad de aquellas liquidaciones:

**2.1.** La indefensión derivada de la separación de procedimientos y vías de recurso entre el acto que declara la revocación de la autorización para aplicar el régimen especial y el acto que ha determinado finalmente la cuota a pagar.

**2.2.** La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 por haberse superado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

**2.3.** La "preclusividad" (sic) de las liquidaciones realizadas por el Servicio de Gestión tras las comprobaciones realizadas por éste.

**2.4.** La impropiedad de otorgar efectos retroactivos a la Orden Foral 327/2014.

**3.** La sentencia recurrida desestima el recurso contencioso-administrativo por entender ajustadas a derecho las liquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios concernidos. Y ello, en atención a los siguientes fundamentos:

**3.1.** En relación con la prescripción del derecho a liquidar los ejercicios 2008 y 2009 se rechaza (fundamento de derecho segundo) en los siguientes términos:

"... 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".

**3.2.** En relación con la preclusividad de las actuaciones del departamento de Gestión, se rechaza la misma partiendo del tenor literal del artículo 111.3 de la Norma Foral General Tributaria ("los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron, tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Norma Foral") y 125 de la misma Norma Foral ("la Administración tributaria podrá 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") y se afirma en el fundamento jurídico tercero, por remisión en parte a nuestra sentencia de 28 de febrero de 2017, lo siguiente:



"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 2008 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 poco 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 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 2017, 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.

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".

4. El recurrente en casación considera, por el contrario, (i) que no puede considerarse un supuesto de "interrupción justificada" del procedimiento inspector la tramitación de un procedimiento de revocación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas, (ii) que no existe una habilitación normativa suficiente para regular un supuesto de "interrupción justificada" como el que nos ocupa y (iii) que ha de entenderse que el procedimiento de inspección se inició cuando la Inspección de los Tributos hizo uso de las actuaciones de verificación y constatación y no cuando notificó al contribuyente el inicio del procedimiento inspector.

5. La representación procesal de la Diputación Foral se ha opuesto al recurso de casación sosteniendo, en esencia, (i) que el procedimiento de revocación discutido es, en efecto, un verdadero supuesto de interrupción justificada del procedimiento inspector y que no hay reserva estatal para efectuar aquella regulación, (ii) que el Diputado Foral del Departamento de Hacienda está habilitado para regular el procedimiento para aquella revocación, dentro del procedimiento, un supuesto de interrupción justificada de actuaciones y (iii) que las actuaciones de verificación y constatación han de reputarse previas al inicio del procedimiento de comprobación e investigación y no pueden confundirse con las de investigación iniciadas a resultas de los mismos.

## **SEGUNDO . La interpretación de las normas relativas al régimen especial de promoción de empresas en el impuesto sobre sociedades del Territorio Histórico de Gipuzcoa y la jurisprudencia recaída recientemente al respecto.**

1. El régimen especial de tan continua cita está previsto en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, y otorga determinados beneficios fiscales a las entidades que reúnan los requisitos previstos en tal precepto.

Por lo que ahora importa, la aplicación del régimen exige una decisión expresa del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral que puede ser "revocada" *ex post facto* a tenor del procedimiento previsto en la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril, por la que se establece el Procedimiento para la Revocación del Régimen Especial de las Sociedades de Promoción de Empresas.

En el supuesto que ahora nos ocupa, como ya se ha afirmado más arriba, una primera orden foral del Diputado Foral otorgó el régimen especial a ITASA en el año 2005 y la misma es revocada -siguiendo aquel procedimiento- por una nueva orden del Diputado Foral de 2014.

2. Buena parte de las cuestiones que suscita la parte recurrente ha sido ya abordada y resuelta en sentido desestimatorio por esta misma Sala y Sección en pronunciamientos anteriores muy recientes.

Así, en las sentencias de 16 de febrero de 2017 (casación núm. 489/2016 ), 28 de febrero de 2017 (casación núm. 614/2016 , deducido, por cierto, por la parte aquí recurrente) y 27 de abril de 2018 (recurso de casación núm. 2864/2016) hemos rechazado que el procedimiento de revocación del régimen especial previsto en la normativa foral carezca de habilitación normativa, o que vulnere el **Concierto Económico**.

2.1 En la segunda de aquellas sentencias, y en relación con la invasión de competencias estatales -con vulneración del artículo 149.1.18º CE por parte de la Orden Foral 323/2009- afirmamos lo siguiente:

"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 la 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 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".

**2.2** Respecto de la supuesta incompetencia del Diputado de Hacienda para dictar la Orden Foral 323/2009 - reguladora del procedimiento de revocación- hemos afirmado lo siguiente:

"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 residen 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".

**2.3** Y en relación con el tercer "motivo" del recurso de casación y la tercera de las cuestiones que suscita el auto de admisión, hemos señalado expresamente en la citada sentencia de 28 de febrero de 2017 (casación núm. 614/2016 ) lo siguiente:

"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."

**2.4** También respecto de la relevancia de unas actuaciones previas (requerimientos de información) en un procedimiento inspector relacionado con el mismo tributo y ejercicios a los que aquellas actuaciones iban referidas, nos hemos pronunciado en la reciente sentencia de 8 de abril de 2019, dictada en un recurso de casación (el núm. 4632/2017, cuyo auto de admisión es citado por el hoy recurrente) que abordaba una cuestión no idéntica, pero sí próxima a la que ahora analizamos, y en la que hemos afirmado que los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias (como lo son, *mutatis mutandis*, las actuaciones de verificación llevadas a cabo en el presente asunto con amparo en el artículo 144.3 de la Norma Foral General Tributaria) "no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas".

Y hemos concluido señalando que los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información, pues -como aquí ha sucedido- tales requerimientos "no dieron lugar a la iniciación del procedimiento de investigación, ya que no tuvieron por objeto el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

**3.** En resumen, de los razonamientos de las sentencias citadas, que ahora reiteramos, se desprende, a efectos de esta *litis*, lo siguiente:

**3.1.** No puede ponerse en cuestión la legalidad -desde el punto de vista de las competencias derivadas de la Constitución y del **Concierto Económico**- de un procedimiento de revocación (previsto en una Orden Foral) de la previa autorización concedida para acogerse al régimen especial de sociedades de promoción de empresas previsto en el artículo 60 de la Norma Foral que regula el impuesto sobre sociedades.

**3.2.** El reconocimiento del beneficio que nos ocupa ha de reputarse provisional, lo cual permite a la Administración 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.

**3.3.** La realización de actuaciones de verificación en relación con las devoluciones solicitadas por el contribuyente acogido a los beneficios derivados del régimen - manteniéndolas o modificándolas mediante liquidación provisional relativa al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 a 2011-, no solo no cierra el paso a una posterior comprobación e inspección mediante el oportuno procedimiento, sino que aquellas actuaciones previas no se integran en dicho procedimiento inspector, que ha de reputarse que se inicia cuando se notifica su acuerdo de incoación y no cuando se comenzaron a realizar esas actuaciones de verificación previa.

**TERCERO. La posibilidad de que el Territorio Histórico establezca un supuesto específico de interrupción justificada del procedimiento inspector (no previsto en el régimen común) y, en su caso, instrumento normativo apto para hacerlo.**

**1.** Ya hemos señalado en el fundamento precedente que de nuestra anterior jurisprudencia se sigue, de manera concluyente, que 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** y, además, que el mismo no se integra en el procedimiento de comprobación e inspección, en el que -como ha sucedido en el supuesto litigioso- pueden incorporarse los datos y documentos obtenidos por la Hacienda Foral en aquellas actuaciones previas.



Si ello es así, no solo está contestada la tercera cuestión que el auto de admisión suscita, sino que se despeja cualquier duda sobre la fecha que ha de reputarse como inicio del procedimiento inspector, que no es la de la realización de aquellas actuaciones de verificación, sino la de notificación del acuerdo de incoación de la actividad de comprobación e inspección.

2. El auto de admisión del presente recurso de casación se refería, en primer lugar, a la capacidad normativa de los territorios históricos para (i) fijar o establecer supuestos de interrupción justificada del procedimiento distintos a los señalados en el régimen común y, de ser así, (ii) mediante qué instrumento deben poder válidamente efectuarlo.

Para responder a ese interrogante hay que partir de la normativa aplicable al caso, constituida en primer lugar por la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa, en cuyo artículo 147 se dispone que:

"Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo".

Si bien,

"Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Esa misma Norma Foral establece en su disposición final, bajo la rúbrica "habilitación normativa", que

"La Diputación Foral dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Norma Foral".

Por su parte, el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre (por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa) prevé en su artículo 46 once circunstancias de interrupción justificada del procedimiento inspector, la última de las cuales es:

"Cuando expresamente se disponga en otros preceptos del presente Reglamento".

En ese mismo Reglamento de Inspección Tributaria se incluye una disposición final, a cuyo tenor:

"Se habilita al Diputado o Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar las normas que sean precisas para el desarrollo y aplicación de lo establecido en el presente Decreto Foral".

Y en la Orden Foral 323/2009 de 23 de abril, por la que se establece el Procedimiento para la Revocación del Régimen Especial de las Sociedades de Promoción de Empresas, se dice literalmente - artículo 7- lo siguiente:

"El tiempo transcurrido desde que se comunique al obligado tributario la Orden Foral de inicio del procedimiento de revocación 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".

3. En la jurisprudencia que analizamos en el fundamento de derecho anterior, señalamos que no existe obstáculo alguno para considerar que existe plena capacidad normativa del Diputado Foral para dictar la Orden Foral de 2009 por la que se establece el procedimiento de revocación del régimen de las sociedades de promoción de empresas.

Efectuamos esa afirmación por entender, fundamentalmente, que la eventual habilitación normativa para regular ese concreto procedimiento exige interpretar y aplicar normas forales determinantes del fallo de instancia (concretamente, 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), actuaciones aquellas respecto de las que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ostenta competencia para adoptar la última y definitiva decisión.

4. Hemos de tener en cuenta, además, que, según nuestra jurisprudencia, es *materialmente* ajustado a Derecho el sistema de revocación que la Orden Foral establece pues, según afirmamos, el reconocimiento del régimen especial ha de reputarse provisional, lo cual permite a la Administración 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".

5. Del conjunto normativo expuesto más arriba, de nuestra jurisprudencia y de la propia lógica del sistema se sigue que el artículo 149. 118<sup>a</sup> de la Constitución Española 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, no se oponen a que el Territorio Histórico de Guipúzcoa, en el marco de sus propias competencias, establezca mediante orden foral un supuesto de interrupción justificada del procedimiento inspector como es el necesario para tramitar y resolver el procedimiento para la revocación del régimen especial de las sociedades de promoción de empresas. Y ello por las siguientes razones:

**5.1.** Como señala con acierto la sentencia recurrida, el artículo 46 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa no configura un sistema de supuestos cerrados o una relación agotadora de los mismos.

Es cierto que solo se refiere, en su previsión final, a otros casos que se prevean en su propio reglamento, pero sería contrario a la propia lógica del sistema que una especialidad tan excepcional como la prevista en el artículo 60 de la norma reguladora del impuesto sobre sociedades y la previsión a través de una Orden Foral (ajustada a Derecho, como hemos visto) de su revocación *ex post facto*, no tuvieran alcance alguno en un procedimiento inspector que -legítimamente, como también hemos dicho- puede ser incoado por la Administración para determinar si fue o no correcta la aplicación del sistema especial en las autoliquidaciones del contribuyente.

**5.2.** La previsión de este supuesto de interrupción justificada no es gratuita, ni forzada, ni mucho menos arbitraria o generadora de indefensión: si debe afirmarse (porque así lo ha dicho la Sala que ostenta la facultad de interpretación de las normas aplicables) que el órgano del Departamento de Hacienda tiene competencia para dictar la Orden Foral 323/2009 y que esa competencia está implícita en las disposiciones que regulan el impuesto sobre sociedades, forzoso será reconocer que el conjunto normativo más arriba citado ofrece cobertura suficiente para regular un supuesto de interrupción de la prescripción de la acción liquidatoria en razón a lo que con absoluto acierto la Sala de instancia llama "la conexión directa de tal regulación con el objeto -procedimiento de revocación- de la Orden Foral 323/2009".

Recordemos el funcionamiento normativo del régimen que nos ocupa a tenor de lo que hemos expuesto más arriba:

- a) El reconocimiento del régimen especial es provisional y, conforme al mismo, el contribuyente puede autoliquidar su impuesto sobre sociedades aplicándose los beneficios que del mismo derivan;
- b) La Administración tiene potestad legítima para revocar aquel reconocimiento *ex post facto*, pero siempre ajustándose al sistema previsto en la Orden Foral 323/2009;
- c) Mantiene incólumes, además, sus potestades de comprobación e inspección, pero para su ejercicio es imprescindible que en el procedimiento inspector conste si el contribuyente cumplía o no las exigencias para la concesión del régimen especial de sociedades de promoción de empresas;
- d) Esa constancia solo es posible una vez tramitado -con intervención del interesado- el procedimiento de revocación, pues solo a través de éste cabría alterar el resultado de las autoliquidaciones presentadas en su momento por el contribuyente acogiéndose al régimen;
- e) La tramitación de ese procedimiento no solo constituye una garantía para el contribuyente (pues solo podrá revisarse la aplicación de los beneficios ajustándose a los trámites previstos), sino un *prius* para que la Administración ejerza con plenitud sus potestades de comprobación e inspección tributaria, pues no podrá nunca regularizar, comprobar, inspeccionar o liquidar la deuda tributaria sin saber cómo ha concluido el procedimiento de revocación del régimen especial, pues mientras no haya revocación ha de entenderse que existe un reconocimiento provisional a favor del contribuyente.

**5.3.** La lógica del sistema y la "conexión directa" a la que -con todo acierto, insistimos- se refiere la Sala de instancia, obligan a entender que la previsión contenida en la Orden Foral 323/2009 (en relación con la calificación del procedimiento que regula como "interrupción justificada" del procedimiento inspector) no constituye contravención alguna del sistema de distribución de competencias que se sigue del artículo 149.1.18ª de la Constitución Española, del 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, y de la normativa tributaria estatal y foral.

#### **CUARTO . Criterios interpretativos de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

1. Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos, estamos en condiciones de dar respuesta a las cuestiones jurídicas que suscita el presente recurso, en el bien entendido que debemos hacerlo -forzosamente- a tenor de las circunstancias fácticas y jurídicas de este proceso y teniendo en cuenta las pretensiones en él deducidas.



Y el contenido interpretativo de esta sentencia, teniendo en cuenta las cuestiones que el auto de admisión nos plantea y nuestra jurisprudencia anterior, es el siguiente:

a) Es ajustado a Derecho -desde el punto de vista de las competencias derivadas de la Constitución y del **Concierto Económico**- la previsión, a través de la Orden Foral 323/2009, de un procedimiento de revocación de la previa autorización concedida para acogerse al régimen especial de sociedades de promoción de empresas previsto en el artículo 60 de la Norma Foral que regula el impuesto sobre sociedades.

b) El reconocimiento del beneficio que nos ocupa ha de reputarse provisional, lo cual permite a la Administración 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.

c) La realización de actuaciones de verificación en relación con las devoluciones solicitadas por el contribuyente acogiéndose a los beneficios derivados del régimen no cierra el paso a una posterior comprobación e inspección mediante el oportuno procedimiento, y aquellas actuaciones previas no se integran en dicho procedimiento inspector, que ha de reputarse que se inicia cuando se notifica su acuerdo de incoación y no cuando se comenzaron a realizar esas actuaciones de verificación previa.

d) La previsión contenida en la Orden Foral 323/2009 (en relación con la calificación del procedimiento que regula como "interrupción justificada" del procedimiento inspector) no constituye contravención alguna del sistema de distribución de competencias que se sigue del artículo 149 . 118ª de la Constitución Española , del 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, y de la normativa tributaria estatal y foral.

2. Y la lógica consecuencia de lo expuesto no puede ser otra que la de la desestimación del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la entidad ITASA SERVICIOS GENERALES, SL, pues la sentencia recurrida y la declaración que la misma contiene de ser conformes a derecho los actos administrativos en ella impugnados han de reputarse ajustados a Derecho.

No hay, en efecto, prescripción del derecho a liquidar pues (i) la tramitación del procedimiento de revocación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas interrumpió justificadamente el procedimiento inspector y (ii) porque éste dio comienzo con la notificación al contribuyente de su incoación, no con la realización con anterioridad de actuaciones de verificación.

#### **QUINTO. Pronunciamiento sobre costas .**

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Nuria Munar Serrano, en nombre y representación de la entidad ITASA SERVICIOS GENERALES, SL, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 29 de mayo de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 823/2016, sobre liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2012, ambos inclusive.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara



**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ