



Roj: **STSJ PV 1209/2020 - ECLI:ES:TSJPV:2020:1209**

Id Cendoj: **48020330012020100328**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **19/11/2020**

Nº de Recurso: **272/2018**

Nº de Resolución: **359/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 272/2018

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 359/2020

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS/AS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a diecinueve de noviembre de dos mil veinte.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 272/2018 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la resolución 33.966, de veinticinco de enero de 2018, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa por la cual se desestimaron las reclamaciones 2018/0802, 2015/0803, 2015/0804, 2015/0805, 2015/0806, 2015/0807, 2015/0808, 2015/0809, 2016/0500 y 2016/0501, planteadas contra los actos de liquidación del IS de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 y contra las sanciones derivadas de esas liquidaciones.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : PROINSA DESARROLLO SIGLO XXI, S. L. -en liquidación-, representada por el procurador D. ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigida por el letrado D. EUGENIO GARAYALDE ARBIDE.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.ª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el letrado D. IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El veintiocho de marzo de 2018, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa Desarrollo Siglo XXI, S.L. ¿en liquidación¿ (en adelante, Proinsa), presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución, de veinticinco de enero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa por la cual se



desestimaron las reclamaciones 2018/0802, 2015/0803, 2015/0804, 2015/0805, 2015/0806, 2015/0807, 2015/0808, 2015/0809, 2016/0500 y 2016/0501, planteadas contra los actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009; contra las sanciones derivadas de las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009; contra los actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011; y contra las sanciones derivadas de las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

SEGUNDO.- A la vista de lo anterior, el señor letrado de la administración de justicia dictó, el cuatro de abril de 2018, decreto de admisión a trámite del recurso. Al mismo tiempo, se reclamaba a la administración la remisión del correspondiente expediente administrativo.

El día veintitrés de ese mismo mes, la procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, presentó escrito de personación en las actuaciones. Esta fue admitida por medio de diligencia dictada el dos de mayo de 2018. Al mismo tiempo, se daba traslado a la actora para la presentación de la demanda.

TERCERO.- El dieciséis de mayo de 2018, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó escrito mediante el cual solicitaba la ampliación del expediente administrativo remitido. En consecuencia, el señor letrado de la administración de justicia dictó, dos días más tarde, diligencia mediante el cual se suspendía el plazo para la presentación de la demanda, y se daba traslado a la administración para que formulara alegaciones.

Después de que la Diputación presentara su escrito, el señor letrado de la administración de justicia dictó, el trece de junio de 2018, diligencia de ordenación por la cual se ordenaba la devolución del expediente a la administración para que lo foliara e incluyera un índice. Al mismo tiempo, se la requería para que aportara el cuadro de declaraciones individuales del Impuesto sobre Sociedades de todas las mercantiles que formaban parte del grupo fiscal 04/10/G y copias de las declaraciones individuales de esas sociedades en los ejercicios 2010 y 2011.

El día diecisiete del mes siguiente, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia por la cual, una vez recibidos los antecedentes, se ordenaba reanudar el plazo para la formulación de demanda.

El diez de septiembre de 2018, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó escrito por el cual pedía nuevamente la ampliación del expediente administrativo, dado que entendía que no se habían presentado los documentos reclamados. En consecuencia, el señor letrado de la administración de justicia dictó, dos días más tarde, diligencia por la cual suspendía el plazo para presentar la demanda y daba traslado a la administración para que presentara alegaciones.

Después de que la administración presentara su escrito, el señor letrado de la administración de justicia dictó, el día veintiocho de ese mismo mes, diligencia por la cual se daban por recibidos los antecedentes y se reanudaba el plazo para la formulación de la demanda.

CUARTO.- El procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó, el once de octubre de 2018, escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la que se acordara lo siguiente:

A) Con carácter principal, se estimara íntegramente la demanda, se revocara la resolución 33.966 y, en consecuencia, se anularan y dejaran sin efecto las resoluciones de los recursos de reposición 1, los acuerdos de liquidación 1 y 2, así como las resoluciones sancionadoras 1 y 2, por los siguientes motivos:

1. La incompetencia de la Diputación Foral de Guipúzcoa para inspeccionar los ejercicios 2007, 2010 y 2011, conforme a lo expuesto, principalmente, en el fundamento de derecho sustancial primero.

2. La prescripción de los ejercicios 2008 y anteriores, con arreglo a lo desarrollado en el fundamento de derecho sustancial segundo.

3. La indebida regularización practicada en relación con las sentencias derivadas de los préstamos participativos en liza en todos los ejercicios inspeccionados (excepto dos préstamos del cuadro de la letra a) del número 77 que fueron concedidos a Saranda Servicios Inmobiliarios, S.L., al existir una incompatibilidad manifiesta entre la calificación dada por la administración demandada a las operaciones regularizadas (deuda) y la posición adoptada por la Inspección del Estado (aportación a los fondos propios) respecto de los préstamos participativos concedidos a las sociedades Montemayor, extensible a todos los préstamos participativos mencionados, tal y como habría quedado justificado, principalmente, en el fundamento de derecho sustancial tercero.



4. El cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 60.7 NFIS y el válido acogimiento al beneficio fiscal regulado en el artículo 60.6 NFIS, según lo justificado, principalmente, en los fundamentos de derecho sustanciales cuarto a octavo, ambos inclusive.
5. La improcedencia de imponer, en cualquier caso, sanción tributaria alguna vinculada al incumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 60.7 NFIS, tal y como se habría acreditado en el fundamento de derecho sustancial noveno.
6. La correcta deducibilidad de determinados intereses de demora provisionados por Lagilur, en los términos expuestos en el fundamento de derecho sustancial décimo.
7. La inexistencia de infracción tributaria alguna en relación con el ajuste extracontable de Lagilur no trasladado, erróneamente, a la declaración consolidada del grupo fiscal 04/10/G, tal y como se habría defendido en el fundamento de derecho sustancial undécimo.

Condenando en costas a la administración demandada.

B) Subsidiariamente, para el caso de que no se estimara íntegramente la petición principal por no acogerse total o parcialmente alguno de los siete motivos que la conformaban, se anularan las resoluciones de los recursos de reposición, los acuerdos de liquidación 1 y 2, así como las resoluciones sancionadoras 1 y 2, en la parte que quedara afectada por las cuestiones que sí fueran estimadas por la sala.

En tal caso, también se solicitaba que, respecto de los ejercicios que no quedaran directamente afectados por la estimación, se declarara la anulación de las liquidaciones y sanciones correspondientes a los mismos, y se ordenara a la Hacienda Foral de Guipúzcoa que dictara otras, a efectos de realizar las operaciones de recálculo que procedieran como consecuencia de la anulación de las liquidaciones de los ejercicios directamente afectados por la estimación parcial.

Asimismo, si se apreciara la prescripción, se declarara que en ningún caso cabría que se exigieran intereses de demora devengados en relación con la deuda de los ejercicios no prescritos desde el incumplimiento del plazo de doce meses hasta la finalización del procedimiento de inspección 1.

QUINTO.- El quince de octubre de 2018, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda y se daba traslado a la administración para que presentara escrito de contestación.

La procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el cuatro de diciembre de 2018. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la cual, desestimando el recurso formulado de adverso, se confirmara la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Seis días más tarde, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se tenía por contestada la demanda.

SEXTO.- El quince de enero del pasado año, el señor letrado de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se fijó la cuantía del pleito en 129.487.012,21 euros.

SÉPTIMO.- El veintisiete de febrero de 2019, esta sección dictó auto a través del cual se acordó la apertura del período probatorio.

Ese mismo día, se dictaron sendos autos resolviendo sobre la prueba propuesta por las partes. En el primero de ellos se inadmitieron las testificales-periciales propuestas por la administración. En el segundo de ellos, se admitieron la documental y dos de los informes periciales aportados por la actora, así como la pericial judicial de economista-auditor. A tal efecto se designaba, por el turno correspondiente, a don Luis Manuel .

El seis de marzo de 2019, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó escrito por el cual ponía en conocimiento del tribunal que el perito designado había elaborado algunos de los informes aportados por esa parte. En consecuencia, solicitaba que se designara un nuevo profesional.

Ese mismo día, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó otro escrito mediante el cual interesaba la aclaración y/o complemento del auto por el cual se resolvió sobre la prueba propuesta por esa parte.

A la vista de esos escritos, se dictó, al día siguiente, auto por el cual se aclaraba y completaba el auto de veintisiete de febrero de 2019. En consecuencia, se acordaba la unión a los autos de la pericial elaborada por



don Juan Alberto pero no se admitía su comparecencia en sede judicial. Al mismo tiempo, se designaba como perito judicial a doña Valle .

Una vez presentado el informe pericial, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el veintidós de octubre del año pasado, diligencia por la cual concedía plazo a las partes para solicitar aclaraciones al informe.

El cuatro de noviembre de 2019, la procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, presentó escrito por el cual interesaba la comparecencia de la perito. A esta petición se opuso la actora por medio de escrito presentado, al día siguiente, por el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas.

El día catorce de ese mismo mes, esta sección dictó providencia por la cual se admitía la comparecencia y se señalaba, para su práctica, el dieciocho de diciembre del año pasado. Llegada esa fecha, se llevó a cabo la diligencia con el resultado que obra en autos.

OCTAVO.- El diecinueve de diciembre de 2019, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se abrió el trámite de conclusiones.

El procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó, el catorce de enero del corriente, su escrito de conclusiones sucintas.

La procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, hizo lo propio mediante escrito presentado el siete de julio del año en curso.

NOVENO.- El treinta de diciembre del año pasado, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó escrito mediante el cual solicitaba que se suspendieran los autos hasta que recayese sentencia en un procedimiento seguido ante la Audiencia Nacional.

El veintiocho de diciembre del corriente, esta sección dictó providencia por la cual se accedió a lo interesado por la actora.

El día diez del mes siguiente, la procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, presentó recurso de reposición contra esa providencia. Este fue admitido por medio de diligencia dictada al día siguiente. Después de seguirse los trámites legalmente previstos, el recurso fue estimado por medio de auto dictado el dieciocho de mayo de 2020. En él se acordaba dar traslado a la administración para que formulara alegaciones sobre la suspensión interesada.

La procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, dio cumplimiento a ese trámite por medio de escrito presentado el diez de junio del presente. En él se oponía a la suspensión reclamada de contrario.

Cinco días más tarde, fue dictado auto por el cual se rechazaba la suspensión interesada.

El día veintinueve de ese mismo mes, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa, presentó recurso de reposición contra el indicado auto. Después de seguirse los trámites legalmente previstos, el recurso fue desestimado por medio de auto dictado el trece de julio del año en curso.

DÉCIMO.- Para la votación y fallo del asunto se señaló el veinticuatro de septiembre del corriente; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE.

Proinsa impugna la resolución 33.966, de veinticinco de enero de 2018, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa por la cual se desestimaron las reclamaciones 2018/0802, 2015/0803, 2015/0804, 2015/0805, 2015/0806, 2015/0807, 2015/0808, 2015/0809, 2016/0500 y 2016/0501, planteadas contra los actos de liquidación del IS de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 y contra las sanciones derivadas de esas liquidaciones.

Para empezar la demanda explica que Proinsa es una sociedad holding con domicilio en Guipúzcoa que disfrutaba del régimen especial de las sociedades de promoción de empresas (en adelante, SPE), regulado en el capítulo VI del título VIII de la NFIS.



La inspección de tributos de la Hacienda foral desarrolló dos procedimientos de comprobación e inspección relativos al Impuesto sobre Sociedades. El primero afectaba a los ejercicios 2006 a 2009 y el segundo, a los ejercicios 2010 y 2011.

El primer procedimiento concluyó con cuatro acuerdos de liquidación con el siguiente contenido:

Ejercicio

CuotaIntereses	de	demoraDeuda
2006000200726.382.272,247.624.512,2834.006.784,5220083.579.940,47868.012,964.447.953,43200913.940.843,402.68		

Además, el procedimiento de inspección dio lugar a las siguientes sanciones:

Ejercicio**Infracciones tributariasImporte de la sanción**

2007195.1 NFGT13.191.361,24

2008195.1 NFGT

1.789.970,24

198.1 NFGT

217.379,81

2009195.1 NFGT

6.970.421,70

198.1 NFGT

34.858,26

Proinsa interpuso recursos de reposición contra los acuerdos de liquidación y las resoluciones sancionadoras. Todos ellos fueron desestimados.

El segundo procedimiento de inspección concluyó con dos acuerdos de liquidación con el siguiente contenido:

Ejercicio

CuotaIntereses de demoraDeuda

201022.092.778,384.573.280,7826.666.059,16

201117.825.635,662.797.631,7120.623.267,37

Además, se le impusieron las siguientes sanciones:

Ejercicio**Infracciones tributariasImporte de la sanción**

2010195 NFGT

11.046.389,19

198 NFGT

3.023,77

199 NFGT

3.486.539,40

195 NFGT

8.912.817,83

197 NFGT

12.780,62

Dado que Proinsa no estaba de acuerdo con las resoluciones que pusieron fin a los procedimientos de inspección, interpuso reclamaciones económico-administrativas frente a ellas. Estas dieron lugar a la resolución 33.966, de veinticinco de enero de 2018, del TEAF de Guipúzcoa, que confirmó los acuerdos dictados



por la subdirectora general de inspección y las liquidaciones practicadas por el IS de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

Entrando en los motivos sobre los que se sustenta el recurso contencioso-administrativo, Proinsa sostiene, en primer lugar, que la Hacienda Foral carecía de competencia en relación con el IS de los ejercicios 2007, 2010 y 2011.

Para empezar, destaca que la administración no habría realizado ninguna actuación para verificar su competencia, pese a que, según el criterio de la actora, debería haberla hecho.

A partir de ahí, el recurso explica que, conforme al artículo 19 del Concierto Económico (en sus versiones aplicables a los ejercicios 2007 a 2011), la inspección del IS de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones (según definición del artículo 14.dos del Concierto Económico) en el ejercicio anterior hubiera excedido de siete millones de euros correspondía a la Administración del Estado, siempre que el 75% o más de ese volumen se hubiera realizado en territorio común. Pues bien, Proinsa defiende que, de acuerdo con ese precepto, era la Administración del Estado quien tenía la competencia para la inspección en los ejercicios 2007, 2010 y 2011.

La demanda explica que Proinsa habría participado históricamente en multitud de sociedades. Los domicilios de estas se encontrarían en la mayor parte de los casos en Guipúzcoa y su objeto social sería, fundamentalmente, la promoción inmobiliaria, el alquiler de inmuebles y la realización de obras de construcción. Sus actividades se desarrollarían, normalmente, en territorio común.

Los ingresos registrados contablemente por Proinsa procederían, principalmente, de los intereses de préstamos concedidos a sus sociedades participadas; de los dividendos de estas; de los beneficios procedentes de ventas de las sociedades participadas; y de ingresos financieros de cuentas bancarias.

De estos conceptos, los intereses de préstamos sí formarían parte del volumen de operaciones de Proinsa. Así resultaría de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3636-13, de diecinueve de diciembre de 2013.

Por lo que se refiere al precio de venta correspondiente a las transmisiones de sociedades, el recurso comienza aclarando que, a efectos del volumen de operaciones, ha de estarse al precio de venta, y no a la diferencia entre este y su valor neto contable. A partir de ahí, señala que la Dirección General de Tributos, en sus consultas vinculantes V1596-12, de veinte de julio, y V3636-13, de veinte de diciembre, llegó a la conclusión de que la venta de participaciones en otras sociedades forma parte del volumen de operaciones siempre que la vendedora participe en la gestión y financiación de la sociedad objeto de la venta, teniendo esa participación carácter permanente y no meramente especulativo. En este caso, se cumplirían tales condiciones y, por consiguiente, este concepto también formaría parte del volumen de operaciones de Proinsa.

A propósito del concepto de importe de intereses implícitos, la demanda explica que tiene su origen en la diferencia entre el importe satisfecho por Proinsa a Inverlur Participadas, S.L. y a Grupo Inmobiliario Inverlur, S.L. para adquirir, en 2006 y en 2009, respectivamente, determinados préstamos; y entre el importe nominal de los mismos. Esa diferencia se explicaría porque tales préstamos, en el momento de la adquisición, conllevaban el devengo de intereses implícitos ¿dado que Proinsa habría abonado a Inverlur Participadas, S.L. y a Grupo Inmobiliario Inverlur, S.L. un importe superior al nominal de los préstamos concedidos, dado que conllevaban implícitamente el devengo de determinados intereses¿. De tal modo que, en la medida en que los intereses relativos a los préstamos cedidos resultaron exigibles y fueron percibidos por Proinsa, esta habría contabilizado en su cuenta de resultados, como ingreso, únicamente la diferencia entre intereses percibidos y el importe previamente pagado en concepto de intereses implícitos, ya que estos se habrían registrado contablemente minorando el coste de adquisición de los préstamos. En concreto, en 2006, el importe de los intereses percibidos por Proinsa no registrados como importe habría ascendido a 1.107.348,98 euros. En 2009, ese importe habría ascendido a 507.963,47 euros (de los cuales, 329.098,45 euros se corresponderían con los intereses de los préstamos adquiridos en 2006 y el resto, con los de los adquiridos en 2008). De tal modo que, en la medida en que se trataría de la contraprestación de la financiación concedida a sociedades participadas, este concepto, según su criterio, también debería formar parte del volumen de operaciones.

A continuación, la demanda analiza dónde han de entenderse localizados los ingresos percibidos por Proinsa.

Comenzando por los intereses de préstamos concedidos a sociedades participadas, explica que el Concierto Económico, en su artículo 16, diferencia según la operación tenga la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios. Para distinguir entre una y otra, el artículo 14.Uno del Concierto remitiría a la normativa reguladora del IVA. Ello nos llevaría al artículo 11.Dos.12 del decreto foral 102/1992. Este precepto consideraría prestación de servicios los préstamos y créditos en dinero.



Pues bien, la regla general para las prestaciones de servicios sería que se entienden efectuadas en territorio foral cuando se realicen desde este. No obstante, el artículo 16.B.2º del Concierto introduciría una excepción para el caso de prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles. En tal caso, se entienden realizadas allí donde radique el inmueble. En este mismo sentido se pronunciaría el artículo 70.Uno.1º del decreto foral 102/1992. Este precepto incluiría un listado de servicios relacionados con bienes inmuebles. Entre ellos no se mencionaría expresamente a los préstamos destinados a la adquisición de inmuebles y al desarrollo sobre ellos de promociones inmobiliarias ni a la adquisición de inmuebles para alquilarlos o realizar obras de construcción. Ahora bien, la defensa de Proinsa destaca que esa lista no sería cerrada y que sería evidente que esos préstamos estarían relacionados directamente con inmuebles.

A partir de ahí, explica que la mayor parte de los préstamos se concedían a sociedades participadas cuyo objeto era la promoción inmobiliaria, el alquiler de inmuebles o la realización de obras de construcción. Su finalidad era la de dotarlas de financiación para la adquisición de inmuebles necesarios para el desarrollo de su objeto social. La mayor parte de estos inmuebles se encontrarían en territorio común. De hecho, Proinsa obligaría al prestatario a destinar el dinero a ese fin, bajo apercibimiento de considerarlo vencido de no hacerse así.

La demanda explica que los préstamos podrían clasificarse en dos categorías:

1ª) Préstamos concedidos para la adquisición de inmuebles concretos a fin de que fueran destinados al desarrollo de promociones inmobiliarias específicas.

2ª) Préstamos concedidos para financiar las actividades de la sociedades participadas, que se dedicaban mayoritariamente a la promoción inmobiliaria, al alquiler de inmuebles o a la realización de obras de construcción en localizaciones concretas.

De todo ello, Proinsa extrae la conclusión de que la concesión de los préstamos se correspondía con la prestación de servicios directamente relacionados con esos inmuebles.

Esa vinculación sería más patente a la vista de que nos encontraríamos ante préstamos participativos (en la práctica totalidad de los casos). En ellos, su retribución se determinaría en función de los beneficios obtenidos por las sociedades prestatarias en el desarrollo de su actividad.

A partir de ahí, la recurrente considera que, a efectos del Concierto, hay que localizar en territorio común todos aquellos préstamos concedidos por ella a sus sociedades participadas para la adquisición de inmuebles concretos ubicados en territorio común o para el desarrollo de actividades de promoción inmobiliaria, de alquiler o de realización de obras de construcción situadas en ese territorio.

A esos importes habría que sumar el de intereses implícitos, dado que se corresponderían, en su totalidad, con préstamos concedidos a sociedades que desarrollan sus promociones inmobiliarias en territorio común.

A continuación, el recurso se refiere a la localización de las transmisiones de participaciones de sociedades en las que Proinsa participaba. Se trataría de mercantiles que, directa o indirectamente, tenían en propiedad bienes inmuebles. Estos representarían un valor superior al 50% del total de sus activos y estaban localizados mayoritariamente en territorio común.

La recurrente reconoce que el Concierto no establecería ninguna regla específica sobre la localización de la transmisión de participaciones de sociedades. Tampoco existiría jurisprudencia ni doctrina administrativa sobre la materia.

Pues bien, Proinsa considera que ha de localizarse en territorio común la transmisión de participaciones de sociedades con domicilio en territorio común cuyos inmuebles (de titularidad directa o indirecta ¿por participación en otras entidades?) radican mayoritariamente en territorio común (Torrenieve, S.L.).

En el caso de transmisión de participaciones de sociedades con domicilio en territorio foral cuyos inmuebles radican en territorio foral, entiende que la operación ha de ubicarse en territorio foral (Inmobiliaria Usartza, S.L.).

Por último, sitúa en territorio foral las transmisiones de participaciones de sociedades con domicilio en territorio foral cuyos inmuebles radican mayoritariamente en territorio común.

Conforme a estos criterios, la actora llega a la conclusión de que los volúmenes de operaciones desarrollados por ella en territorio común superaría el límite marcado por el artículo 19 del Concierto para atribuir la competencia para la inspección a la AEAT. Ello supondría que los acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2007, 2010 y 2011 y las sanciones correspondientes deberían ser anulados.

El segundo motivo del recurso se refiere a la ampliación del plazo del primer procedimiento de inspección, que la recurrente considera improcedente. A partir de ahí, llega a la conclusión de que se habría superado el plazo legalmente previsto para su desarrollo.



La demanda explica que este procedimiento se inició el diez de julio de 2012 mediante la notificación de citación de inicio de actuaciones. Sin embargo, estas habrían estado paralizadas, por decisión de la administración, desde el treinta de octubre de 2012 hasta el quince de marzo del año siguiente. Mediante diligencia de 30 de octubre de 2012 se habría requerido a la actora para que, en la visita programada para el día quince del mes siguiente, aportara determinada documentación. Sin embargo, la visita se suspendió unilateralmente por la inspección.

En la actuación de quince de marzo de 2013 los actuarios ya habrían expuesto que consideraban justificada la ampliación de plazo.

El tres de julio del año siguiente, se habría notificado a Proinsa la resolución de ampliación de plazo, dictada el trece de mayo de 2013 por la Subdirección General de Inspección. Las razones ofrecidas para adoptar esa decisión serían las siguientes:

- La existencia de dilaciones imputables al obligado tributario por un total de 52 días.
- El hecho de que tributase en régimen especial de SPE y que realizara un elevado número de operaciones con multitud sociedades vinculadas.
- El hecho de que gran parte de la actividad de las sociedades vinculadas se desarrollaría fuera de Guipúzcoa.
- La necesidad de comprobar una gran cantidad de operaciones y de examinar muchísima documentación.

Desde esa fecha hasta que la inspección se puso nuevamente en contacto con la recurrente, el doce de septiembre de 2013, habrían transcurrido más de dos meses. A partir de ese momento, se habrían sucedido las actuaciones, que culminaron el treinta de diciembre de 2013 con la firma de las actas en disconformidad del Impuesto sobre Sociedades de 2006 y 2007; y el diez de enero del año siguiente con la firma de las actas en disconformidad del IS de 2008 y 2009. Sin embargo, la notificación de los acuerdos de liquidación no se habría producido hasta el cuatro de junio de 2014.

El recurso funda este argumento en la idea de que no concurrirían, en el caso que nos ocupa, las circunstancias de especial complejidad que justificarían la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras. Niega que los motivos esgrimidos por la administración en la resolución de ampliación de plazo y en el informe de propuesta de ampliación impliquen que las actuaciones revistieran una especial complejidad que impidiera culminarlas en el plazo general de 12 meses.

En referencia a la existencia de diligencias imputables al obligado tributario, explica que esta circunstancia ya estaría penalizada mediante su exclusión del cómputo del plazo.

En relación al régimen de SPE, reconoce que no se encuentra suficientemente desarrollado. Ahora bien, entiende que, antes de que se iniciaran procedimientos masivos de inspección con el objeto de regularizarlo, la inspección ya tenía establecidos unos criterios claros y definidos sobre ese régimen. Por consiguiente, niega que la indeterminación de esa figura pueda ser motivo que justifique la ampliación del plazo. Máxime, si tenemos en cuenta que sería la propia Hacienda Foral quien habría concedido y controlado esa figura tributaria. A mayor abundamiento, destaca que en ninguna diligencia se analizaría si Proinsa cumplía con los requisitos establecidos para disfrutar de ese régimen.

También rechaza la recurrente el argumento de la necesidad de analizar múltiples operaciones como consecuencia de la existencia de multitud de mercantiles asociadas a las que Proinsa concedería préstamos participativos. Razona que la inspección se habría limitado a realizar un seguimiento de la evolución de los préstamos participativos concedidos por la ahora actora con la finalidad de comprobar si se cumplía o no la obligación del artículo 60.7 NFIS. Por consiguiente, únicamente se habrían verificado la fecha de concesión, el prestatario, el principal y los intereses devengados. Pues bien, la demandante entiende que, para llevar a cabo esa comprobación, era suficiente un plazo de 12 meses.

En cuanto al hecho de que las actividades desarrolladas por las sociedades vinculadas se encontraran en territorio común, la actora destaca que los actuarios en ningún momento analizaron esas actividades. Por lo tanto, no habrían necesitado la colaboración ni intervención de otras administraciones tributarias.

Por último, la administración habría hecho mención a la necesidad de examinar gran cantidad de documentación. Ahora bien, la recurrente alega que desde el treinta de octubre de 2012 la inspección ya disponía de copia de la práctica totalidad de los contratos de préstamos participativos concedidos por Proinsa. Además, como ya se habría mencionado, los actuarios se habrían limitado a verificar algunos datos concretos. De ahí extrae la conclusión de que disponían de tiempo suficiente para su análisis.

A mayor abundamiento, la demanda explica que la mayor parte de las cuotas tributarias regularizadas derivarían de la cuenta de remanente. Pues bien, la administración tenía conocimiento de esta circunstancia



desde el diecisiete de septiembre de 2012. Y en relación con ella únicamente era necesario analizar las cinco actas de las juntas que aprobaron la aplicación de resultados de los ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009. Sin embargo, estas actas no habrían sido solicitadas por la inspección hasta el veinticinco de abril de 2013.

Por otro lado, la actora defiende que la resolución de ampliación de plazo no estaría suficientemente motivada. Para llegar a esa conclusión, recuerda que la jurisprudencia considera que no es suficiente con que concurra alguno de los supuestos del artículo 49 del Reglamento de Inspección para que pueda ampliarse el plazo. Por consiguiente, la administración, en caso de darse alguno de esos supuestos, debe ponderar en qué medida afecta la concurrencia de uno de esos supuestos en el devenir del concreto procedimiento de inspección.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, la resolución de ampliación de plazo se habría limitado a señalar que en el procedimiento concurrían algunas circunstancias que la normativa entiende que pueden revestir especial complejidad. Ahora bien, no analizaría qué actuaciones se habían emprendido, las dificultades encontradas en su práctica, en qué medida afectaban al procedimiento, las diligencias pendientes o el plazo que entendía que podría necesitar para terminar las actuaciones. Tampoco se habrían indicado los motivos que le habrían impedido completar las actuaciones en el plazo de 12 meses ni las razones por las que el procedimiento estuvo paralizado durante cuatro meses y medio por voluntad exclusiva de la administración.

De todo lo expuesto, Proinsa extrae la conclusión de que la resolución de ampliación de plazo no estaría suficientemente motivada y que, en consecuencia, sería improcedente.

Pero es que, tras ampliarse el plazo, la inspección habría continuado demorando sus actuaciones. Así, entre el tres de julio de 2013, en que se comunicó la ampliación de plazo, y el doce de septiembre de ese mismo año, no se habría llevado a cabo ninguna actuación. Asimismo, entre las actas de disconformidad ¿firmadas el treinta de diciembre de 2013 y el diez de enero de 2014¿ y la notificación de los acuerdos de liquidación ¿el cuatro de junio de 2014¿ habrían transcurrido casi cinco meses.

También argumenta la sociedad actora que el segundo procedimiento de inspección, en el que se habrían cuestionado más extremos que los analizados en el primero, concluyó en un plazo de diez meses, sin que la administración necesitara a ninguna ampliación. Y en este segundo procedimiento el número de sociedades y de operaciones vinculadas sería el mismo que en el primero.

La entidad reconoce que, cuando se le dio traslado de la propuesta de ampliación, no efectuó alegaciones al respecto. Ahora bien, aclara que esa propuesta no contenía ningún pasaje destinado a explicar las razones que habían llevado a los actuarios a formularla. De tal modo que, según su criterio, difícilmente podía la afectada oponerse a esa propuesta. Considera que, para que pudiera ejercer debidamente su derecho de defensa, deberían habersele indicado los motivos que concurrían para proponer la ampliación de plazo. En cualquier caso, afirma que la jurisprudencia citada por la administración en su escrito de contestación a la demanda habría quedado ya superada. Destaca que Proinsa mostró su rechazo a la ampliación del plazo del procedimiento tanto en los recursos de reposición interpuestos contra los acuerdos de liquidación como en las reclamaciones planteadas ante el TEAF. Por consiguiente, esa falta de oposición no podría tener entidad para rechazar este motivo del recurso.

A partir de estos datos, Proinsa extrae la conclusión de que si la inspección hubiera realizado sus actuaciones a un ritmo adecuado, no habría sido necesaria la ampliación.

Los efectos derivados de la superación del plazo del procedimiento de inspección serían los siguientes:

- Los IS de los ejercicios 2008 y anteriores estarían prescritos.
- Para el IS de los ejercicios no prescritos, no podrían exigirse los intereses de demora devengados desde el cumplimiento del plazo de los 12 meses.

El tercer motivo del recurso se refiere a la calificación de los préstamos participativos de Proinsa como aportaciones a los fondos propios de sus sociedades participadas y no como deuda.

La demanda explica que tanto la Inspección del Estado como el TEAC habrían considerado que los gastos financieros satisfechos por las sociedades Montemayor derivados de los préstamos participativos concedidos, entre otras, por Proinsa no tendrían la consideración de gasto deducible en el IS. Para llegar a esa conclusión, entienden que no nos encontraríamos ante una deuda, sino ante aportaciones a fondos propios y, por consiguiente, los califican como dividendo. La AEAT habría realizado esta calificación con el conocimiento de la Hacienda Foral. De este modo, se habría dado cumplimiento a los principios de unicidad, coordinación y colaboración que se desprenden del artículo 2 del Concerto y de los artículos 3.2 y 4.1 de la Ley 30/1992. Estos principios encontrarían su fundamento, a su vez, en los de seguridad jurídica, capacidad económica y justicia tributiva consagrados en los artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución.



Estos principios exigirían que las administraciones tributarias aproximen sus posiciones para evitar perjuicios al contribuyente. Sin embargo, eso es lo que se habría producido en el caso que nos ocupa, habida cuenta de que a una misma renta se le habría dado la calificación de dividendo y de interés financiero al mismo tiempo. De este modo, se habría originado una doble imposición.

La defensa de Proinsa explica que la Inspección del Estado habría contactado en varias ocasiones con la Hacienda Foral a fin de que esta la informase sobre Proinsa, debido al procedimiento de inspección que se estaba llevando a cabo a las sociedades Montemayor. En concreto, la información solicitada se refería a los ingresos financieros percibidos por Proinsa derivados de los préstamos participativos concedidos a esas compañías. De hecho, se indicaba que el motivo de solicitar esa información se encontraba en la necesidad de analizar la operación en su conjunto, al objeto de su adecuada calificación. Por consiguiente, la Hacienda Foral era consciente de la existencia de otro procedimiento tramitado por la Inspección del Estado y de que ese procedimiento estaba relacionado con la calificación de los préstamos participativos concedidos a las sociedades Montemayor. A pesar de ello, la Hacienda Foral no habría llevado a cabo ninguna gestión ante la AEAT ni habría utilizado ninguno de los instrumentos legalmente previstos para resolver cualquier conflicto que pudiera surgir con aquella. En la medida en que la Hacienda Foral no habría reaccionado frente a los actos del Estado, habría que entender que los aceptó tácitamente.

La recurrente considera que esta actuación contraria a la llevada a cabo por el Estado debería comportar su ilegalidad. Considera que es preciso que prevalezca un único criterio y que, en este caso y como consecuencia de la actitud negligente de la Hacienda Foral, debería ser el seguido por la AEAT.

La demanda hace también referencia a los artículos 112.bis NFGT y 47.ter del Concierto, que se habrían incorporado para garantizar la coordinación entre administraciones tributarias y evitar la doble imposición. Reconoce que su entrada en vigor fue posterior a los hechos que ahora nos ocupa. Ahora bien, destaca que los principios que los inspiraron sí formaban parte del ordenamiento jurídico. Igualmente, hace referencia a los artículos 62.9 de la Ley General Tributaria y 61.8 de la NFGT. Lo que no sería admisible en ningún caso, según el criterio de Proinsa, sería que un mismo elemento tenga distinta calificación para la Hacienda Foral y para la Hacienda Estatal.

El recurso continúa razonando que el criterio aplicado en territorio común debería extenderse a los demás préstamos participativos concedidos por Proinsa a sus demás sociedades participadas que compartirían las mismas características. De hecho, los únicos que deberían quedar excluidos serían los dos concedidos, el día dieciocho de septiembre de 2003, a Saranda Servicios Inmobiliarios, S.L. por importes de 1.170.539 y 316.045,53 euros.

Por otro lado, la recurrente considera que, de seguirse el criterio de la AEAT, los acuerdos de liquidación quedarían vacíos de contenido respecto a los intereses de esos préstamos participativos en todo lo que se refiere el incumplimiento de las obligaciones del artículo 60.7 NIS. En consecuencia, habría que anular tanto los acuerdos de liquidación como las sanciones que llevan aparejadas.

El cuarto motivo invocado por el recurso es el relativo al cumplimiento de las condiciones exigidas en el artículo 60.7 NFIS para gozar del beneficio fiscal del régimen de SPE del artículo 60.6.

La demanda reconoce que esta sala ya mostró su criterio al respecto en la sentencia 338/2017. Esta desestimó el recurso planteado por Inversan por entender que el beneficio fiscal previsto en ese precepto se había aplicado indebidamente. Ahora bien, Proinsa explica que, en esa sentencia, la sala habría mantenido un criterio de interpretación formalista del beneficio fiscal. Sin embargo, la recurrente estima que este criterio estaría superado desde principios de los años ochenta del siglo XX.

El recurso explica que habría que diferencia entre interpretación y prohibición de analogía. De hecho, el legislador las habría separado en dos artículos distintos (12 y 14). El motivo se encontraría en que esta última no resolvería un problema de interpretación, sino de integración del ordenamiento jurídico.

En lo que se refiere a la interpretación en el ámbito tributario, serían de aplicación los criterios generales del artículo 3.1 del Código Civil, por remisión del artículo 11 NFGT.

Por otro lado, la defensa de Proinsa reconoce que los beneficios fiscales cuentan con una previsión específica en el artículo 13 NFGT. Ahora bien, esta se referiría exclusivamente a la analogía, y no a la interpretación.

De tal modo que, en la actualidad, la jurisprudencia vendría manteniendo una interpretación finalista de las normas que regulan los beneficios fiscales. Habría que atender, por tanto, a la finalidad de la norma y el cumplimiento material de los requisitos para gozar del beneficio fiscal.

A continuación, el recurso analiza las dificultades que genera el dar cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 60.7 NFIS. Dificultades que habrían sido reconocidas, incluso, por la inspección en el informe



de propuesta de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras. Este precepto se limitaría a señalar que la renta no integrada en la base imponible en virtud del artículo 60.6 ha de destinarse a la dotación de una reserva específica cuyo destino, transcurridos cinco años desde su dotación, sea el del artículo 39.2 NFIS; o a la concesión de nuevos préstamos participativos en el plazo de dos años.

Sin embargo, este artículo no contendría ninguna indicación sobre la denominación de esa reserva, ni sobre el modo de contabilizarla, ni sobre menciones específicas que habría que incluir en la memoria de las cuentas anuales. Tampoco precisaría con cargo a qué ha de dotarse esa reserva, ni el momento en que habría que dotarla. Tampoco regularía el modo de coordinar la dotación de la reserva específica con la concesión de nuevos préstamos participativos (habida cuenta de que se permitiría un cumplimiento conjunto de los dos supuestos).

A la vista de estas dificultades, Proinsa habría actuado con la máxima prudencia. Así, ante la imposibilidad de conocer el importe que destinaría a préstamos participativos en los dos años siguientes y la eventualidad de que en algún ejercicio obtuviera intereses variables de los préstamos participativos por un importe superior al resultado del ejercicio sin disponer de resultado suficiente para dotar la reserva, optó por destinar la mayor parte de los resultados a su cuenta de remanente. Con esta forma de proceder pretendía dar cumplimiento al artículo 60.7.a).

A mayor abundamiento, Proinsa, dentro de los dos años siguientes, concedía habitualmente préstamos participativos a sus sociedades participadas. De este modo se daba cumplimiento al artículo 60.7.b). Pese a ello, después de concedidos esos préstamos, no reducía la dotación de la cuenta de remanente.

Esta forma de proceder habría permitido que en todo momento las cantidades destinadas a esa cuenta y el importe de los préstamos participativos concedidos dentro del plazo de dos años superara a la renta no integrada en la base imponible. Así se cubría la posibilidad de que, en un ejercicio futuro, Proinsa obtuviera intereses variables de los préstamos participativos por un importe superior al del resultado del ejercicio o que se amortizara anticipadamente alguno de los préstamos participativos.

Seguidamente, la demanda trata de justificar que se dio cumplimiento al artículo 60.7.a). Para ello, explica que la junta general de Proinsa, durante los ejercicios 2005 a 2009, dotó la mayor parte de sus resultados a su cuenta de remanente. Además, aprobó expresamente que el resultado obtenido se aplicaba a esa cuenta con las condiciones del artículo 60.7 NFIS. Únicamente encontraríamos una excepción en 2009. En ese ejercicio, se habría destinado la totalidad del beneficio a la cuenta de remanente. Sin embargo, no se incluyó la referencia al artículo 60.7. Ahora bien, ello lo achaca a un simple error.

El recurso destaca que, en los años siguientes, Proinsa no incorporó el saldo aplicado a su cuenta de remanente a los beneficios del año siguiente para que formara la base del reparto. Esta incorporación habría sido necesaria en el caso de que la cuenta de remanente de Proinsa se correspondiera con la del PGC.

La actora considera evidente que la voluntad de la junta general aplicar sus resultados a la cuenta de remanente era la dar cumplimiento parcial a la obligación del artículo 60.7 a través de su letra a). Sostiene que sus actos posteriores también llevarían a esa conclusión. Así, destaca que no se incorporaron los saldos de la cuenta de remanente a los beneficios de los ejercicios posteriores para su aplicación a reservas o dividendos. Tampoco dio a esa cuenta el uso normalizado recogido en el PGC. Además, se mantuvo la cuenta durante el plazo exigido de cinco años.

A mayor abundamiento, la actora explica que en las cuentas anuales de 2017 se introdujo una aclaración / subsanación de las cuentas de 2005 a 2016. Además, se reformularon estas. De este modo, se pretendía eliminar cualquier duda que pudiera existir en relación al cumplimiento de las obligaciones del artículo 60.7. Como consecuencia de esa subsanación, la cuenta remanente pasó a denominarse «reserva 60.7 a) NF 7/96» y quedó ubicada en el apartado de reservas, dentro de los fondos propios (donde ya estaba incluida anteriormente). Esta subsanación se habría podido realizar sin necesidad de alterar ninguna cifra ni realizar ninguna dotación de reservas adicional.

Asimismo, la junta general de Proinsa de siete de junio de 2018, cuyos socios no habrían variado desde el cinco de abril de 2006, habría adoptado, por unanimidad, un acuerdo destinado a dejar expresa constancia de su voluntad de dar cumplimiento a la condición de la letra a) del artículo 60.7 cuando se aplicó parte de los resultados de la sociedad a la cuenta de remanente.

A propósito de la reformulación de las cuentas anuales, la demanda señala que hay que distinguir dos supuestos. Por un lado, estaría la que modifica unas cuentas anuales que, en su día, se habían formulado y aprobado correctamente y que responden a una circunstancia posterior. A esta reformulación no se le debería reconocer efectos tributarios. Por otro lado, estaría la que modifica unas cuentas anuales que en su día se



formularon incorrectamente y a la que debería reconocérsele efectos tributarios. De hecho, la administración tributaria aceptaría que la reformulación de las cuentas anuales tenga efecto fiscal.

A continuación, el recurso trata de justificar que la cuenta de remanente es una reserva. Explica que las reservas, según la doctrina contable, están constituidas por los resultados retenidos por la sociedad que no se distribuyen entre los socios, y tienen el objetivo de autofinanciarse y reforzar su estructura patrimonial. Pues bien, Proinsa defiende que su cuenta de remanente tiene encaje en esa definición. Explica que se trata de cantidades que la entidad retuvo expresamente de los beneficios con la vocación de mantenerlas en el tiempo.

Destaca que la mercantil habría hecho un uso no normalizado de la cuenta de remanente. Para llegar a esa conclusión, explica que, según la definición del PGC, la cuenta de remanente serían beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a ninguna otra cuenta. En cambio, en el caso que nos ocupa, las juntas generales acordaron que sus resultados se aplicaran a esa cuenta. Asimismo, el importe de esa cuenta se mantuvo en el tiempo. De hecho, los acuerdos de las juntas generales habrían dado a esas cantidades una finalidad específica, a saber, la de dar cumplimiento a las obligaciones del artículo 60.7.a) NFIS. Ello implicaba su mantenimiento, al menos, durante cinco años. Para concluir, razona que a la cuenta del PGC se destinan normalmente cantidades residuales. En cambio, esto no es lo que habría sucedido en este caso.

La demandante reconoce que, al confeccionarse el balance, la cuenta de remanente se ubicó, por error, fuera del capítulo III de reservas. No obstante, se habría colocado dentro del capítulo V, dedicado a los resultados de ejercicios anteriores y dentro de los fondos propios. De tal modo que, según su criterio, se trataría de una mera disfunción visual que no produciría ningún efecto ni tendría entidad para despojar de su carácter de reserva a la cuenta de remanente.

El recurso continúa razonando que sus argumentos habrían sido asumidos por tres vocales del TEAF de Guipúzcoa en el asunto de Inversan y por la Audiencia Nacional en un asunto muy similar al que ahora nos ocupa. En concreto, se remite a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de veintiocho de mayo de 2009 (rec. 266/2005).

Por otro lado, la defensa de Proinsa hace referencia al adjetivo «específica», empleado por el artículo 60.7.a) para calificar a la reserva. Destaca que este término únicamente se utiliza en ese apartado y no se concreta su alcance. Pues bien, tras acudir a la definición que de él se da en el diccionario de la Real Academia Española, la interesada llega a la conclusión de que casa perfectamente con la cuenta de remanente por ella utilizada. Para llegar a esa conclusión, hace referencia a los acuerdos expresos de las juntas generales de socios que sujetaron esa cuenta al cumplimiento de las condiciones del artículo 60.7.a). Igualmente, ese carácter resultaría de su contabilización separada del resto de cuentas de fondos propios y de su fácil seguimiento, por sus pocos movimientos.

En cambio, la Inspección mantendría un concepto de especificidad que excedería manifiestamente el tenor y el alcance del artículo 60.7. Además, entiende que las exigencias incorporadas por la administración serían incoherentes con la propia regulación del régimen de SPE. Explica que existe la posibilidad de dar cumplimiento a la obligación del artículo 60.7 combinando sus letras a) y b). Por consiguiente, el importe destinado a la reserva podría ser inferior al de la renta no integrada en el IS. Además, podría darse el caso de que hubiera intereses de préstamos participativos pero no resultados con los que dotar la reserva específica. Por ello, parecería razonable poder dotar excesos de reserva específica para aplicarlos a ejercicios posteriores. En cualquier caso, afirma que la identificación de las rentas no integradas y el control de la cuenta de remanente de Proinsa podrían verificarse con facilidad y el seguimiento sería sencillo.

A continuación, el recurso analiza las diferencias entre reserva especial y específica. Señala que la Inspección habría identificado erróneamente estos dos conceptos del PGC. Explica que las reservas especiales son las que resultan de una obligación mercantil y que son indisponibles por imperativo legal o estatutario si no se cumplen determinadas condiciones, y cuya disposición implicaría efectos mercantiles. Sin embargo, la reserva específica no sería una reserva indisponible, habida cuenta de que mercantilmente podría repartirse. Lo que sucedería es que fiscalmente se impondría la obligación de su mantenimiento durante cinco años. De tal modo que, de incumplirse esta condición, las consecuencias serían fiscales.

La conclusión que extrae la defensa de Proinsa de lo anterior es la de que la reserva específica exigida por el artículo 60.7 no es una reserva especial ni exige el cumplimiento de los requisitos de información en las cuentas anuales invocados por la Inspección.

En cualquier caso, aun cuando se admitiera que nos encontramos ante una reserva especial, la única consecuencia sería que la actora no habría cumplimentado adecuadamente sus memorias de las cuentas anuales. Ahora bien, ello no implicaría el incumplimiento de la normativa fiscal.



Por otro lado, la demanda señala que el artículo 60.7.a) no exige que la reserva específica sea indisponible. Únicamente impondría su mantenimiento. Ello supondría que, a efectos mercantiles, esa reserva sería perfectamente disponible y su disposición únicamente generaría efectos fiscales.

La mercantil defiende que la obligación fiscal de mantenimiento de la reserva ha de entenderse desde una perspectiva dinámica y no estática. Destaca que tiene un límite temporal de cinco años. Por consiguiente, la obligación cesaría una vez transcurrido ese plazo. Además, los importes destinados inicialmente a ella pueden repartirse o aplicarse a otras cuentas como consecuencia de la concesión de préstamos participativos en el plazo de dos años.

En el supuesto que ahora nos ocupa, las juntas generales de Proinsa habrían acordado afectar su cuenta de remanente a la obligación de mantenimiento del artículo 60.7.a). Las propias actuaciones de la entidad corroborarían ese mantenimiento, habida cuenta de que siempre se habría mantenido un importe superior al comprometido por los ajustes extracontables negativos realizados al amparo del artículo 60.6 y no cubierto por la concesión de nuevos préstamos participativos en el plazo de dos años.

La Inspección habría llegado a la conclusión de que no se habría cumplido el requisito del mantenimiento de la reserva. Para ello, se amparó en que se habían efectuado determinadas disposiciones (3.000.000 de euros en 2005; 4.041.822,40 euros en 2009; y 19.494.963,52 euros en 2010). Ahora bien, la actora defiende que esas disposiciones se efectuaron con cargo a fondos que habían quedado liberados. Además, la disposición de 2009 habría sido, en realidad, una corrección contable de créditos fiscales que se habían activado contablemente de forma improcedente en 2008. En cualquier caso, a treinta y uno de diciembre de 2008 existía un exceso de cumplimiento de la obligación del artículo 60.7 a través de las letras a) y b). Por tanto, ese exceso sería disponible. La disposición de 2010 se trataría de un dividendo. No obstante, a treinta y uno de diciembre de 2009 existiría también un exceso de cumplimiento de esa obligación. Igualmente, defiende que la disposición de 2005 no afectaría a los ejercicios aquí inspeccionados y liquidados.

En cualquier caso, la actora hace referencia a la existencia de excesos de reservas que pasarían a ser disponibles. En concreto, se trataría de la reserva legal y la reserva indisponible de fondo de comercio. En ambos supuestos, los excesos constituirían reservas de libre disposición sin necesidad de que se reclasifiquen en otras cuentas.

También niega la recurrente que los movimientos de la cuenta dificultaran el control de las cantidades afectas al remanente. Para llegar a esa conclusión, argumenta que únicamente se hicieron ocho movimientos.

A mayor abundamiento, la actora razona que, en caso de que no hubieran existido fondos disponibles en 2010, la consecuencia no podría ser la pérdida total del beneficio fiscal aplicado, sino únicamente una pérdida parcial proporcional al importe dispuesto.

Por otro lado, el recurso analiza el cumplimiento de la obligación del artículo 60.7.b) NFIS. Parte de la idea de que no existirían discrepancias entre las partes en relación a la cuantía de los préstamos participativos concedidos por Proinsa entre 2006 y 2009 a los efectos de dar cumplimiento a esa obligación. Tampoco habría discusión en torno a que los préstamos participativos cedidos en 2011 a Lagilur y Lerabide no serían válidos a esos efectos. Las discrepancias se darían en relación a la cuantía de los préstamos participativos concedidos en 2010 y 2011 y a si todos los préstamos participativos concedidos esos años tienen o no una duración superior a cinco años.

La primera discrepancia no tendría trascendencia a los efectos del pleito que ahora nos ocupa.

No sucedería lo mismo con la segunda. La diferencia entre las partes estribaría en que la actora considera que todos los contratos de préstamos participativos concedidos en 2010 y 2011 por Proinsa serían aptos para dar cumplimiento al artículo 60.7.b), puesto que habrían sido pactados por un plazo superior a cinco años. De este modo, se habrían ajustado a lo señalado en el artículo 60.1.B.c) NFIS. Por el contrario, tanto la Inspección como el TEAF entendieron que esos préstamos no se pactaron por un plazo superior a cinco años. Se trataría, pues, de una diferencia en la interpretación de los contratos.

La defensa de Proinsa señala que, a la hora de interpretar un contrato, ha de estarse, en primer lugar, a la voluntad de las partes. Así resultaría de los artículos 1.281, 1.282 y 1.283 del Código Civil. A partir de ahí, considera evidente que, en este caso, la voluntad de las partes al suscribir los contratos fue que estos tuvieran una duración superior a cinco años para superar el límite mínimo exigido por el artículo 60.1.B.c) NFIS. Destaca que su intención era la de financiar a las filiales mediante un vehículo que les permitía disfrutar de las ventajas fiscales del régimen de SPE. Para ello, era condición necesaria que los préstamos tuvieran una duración superior a cinco años. Por consiguiente, al pactar, su voluntad era, evidentemente, esa.



En cualquier caso, la interesada sostiene que el tenor literal de esos contratos también permitiría dar por cumplido ese requisito. Para llegar a esa conclusión, explica que se habrían utilizado tres fórmulas diferentes para fijar el elemento de la duración del préstamo. En concreto, serían las siguientes:

1. «El vencimiento del préstamo se producirá una vez transcurridos CINCO AÑOS desde su concesión, es decir, el 27 de diciembre de 2015» (en este caso, el contrato era de fecha de veintisiete de diciembre de 2010).
2. «Este préstamo se formaliza por un plazo total de cinco (5) años, transcurrido el cual se producirá la devolución íntegra de la cantidad prestada al PRESTAMISTA así como los intereses y gastos que adeudare y que estuvieren pendientes de liquidación».
3. «El vencimiento del préstamo se producirá una vez transcurridos cinco años (5) desde cada una de las disposiciones».

Las alocuciones temporales empleadas («transcurridos» o «una vez transcurridos») nos indicarían que, en todos los casos, se pactó que la duración había de superar los cinco años exigidos por la NFIS. Rechaza que la indicación concreta de la fecha en el primer caso impida llegar a esa conclusión. Para ello, razona que esa indicación no sería más que una mera aclaración que no alteraría el hecho de que el contrato no previó el vencimiento del préstamo hasta transcurridos cinco años.

Las estipulaciones incorporadas por los contratos sobre la amortización también demostrarían que se había respetado el requisito de la duración.

La misma conclusión alcanza Proinsa mediante la aplicación del criterio de la lógica, introducido por el artículo 1.283 del Código Civil. Insiste en que la voluntad de las partes era la de financiar a las sociedades prestatarias aprovechando, para ello, las ventajas fiscales del régimen de SPE. Ello supone que las partes eran concededoras de este régimen y de la figura de los préstamos participativos. Por consiguiente, carecería de lógica que no hubieran tenido en cuenta el requisito de su duración mínima.

Por otro lado, el recurso explica que la Inspección también habría argumentado, en el segundo procedimiento, que algunos contratos tenían fechas de suscripción previas a la entrega efectiva de dinero. A partir de ahí, hace referencia al carácter real de los contratos de préstamo para llegar a la conclusión de que se perfeccionaron en el momento de la entrega del dinero. Este argumento afectaría a los préstamos concedidos a Eusma Gestión, S.L. y a Elizatxo, S.A.

Sobre esta cuestión, la demanda reconoce que, en principio, los contratos de préstamo regulados en los artículos 1.740 y siguientes del Código Civil tienen naturaleza real. Ahora bien, considera que el principio de la autonomía de la voluntad del artículo 1.255 del Código Civil permitiría a las partes convenir préstamos de naturaleza consensual que se perfeccionen y desplieguen sus efectos desde el mismo momento en que se produce el concurso de voluntades de prestamista y prestatario. Esta posibilidad estaría admitida tanto en la práctica como por la doctrina y la jurisprudencia.

A partir de ahí, considera que lo realmente trascendente es que los préstamos se concedieron; se perfeccionaron en el momento de su firma; y tuvieron una duración superior a los cinco años.

En defensa de su posición, Proinsa invoca también los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima. Explica que la Inspección, en los acuerdos de liquidación derivados del primer procedimiento, dio por válidos varios préstamos participativos cuya cláusula de duración estaba redactada en idénticos términos que los que no admitió en el segundo procedimiento. Lo mismo sucedería en relación al carácter real o consensual de los contratos. De este modo, la administración habría generado unas expectativas en la parte actora que se vieron contradichas con el resultado del segundo procedimiento.

El TEAF habría dado por buena esta forma de proceder. Para ello, se apoyaría en la sentencia del Tribunal Supremo de diez de octubre de 1988, argumentando que habría existido error, ignorancia, conocimiento equivocado o mera tolerancia. Sin embargo, la recurrente considera que esa resolución no es aplicable al caso que aquí nos ocupa. Destaca que nos encontraríamos ante dos estipulaciones idénticas, referidas a un mismo prestamista que se han declarado válidas en un procedimiento e inválidas en otro acaecido 16 meses después y en los que intervinieron los mismos actuarios. Niega, por consiguiente, que haya existido error o ignorancia y estima que se ha dado un cambio de criterio no ajustado a derecho.

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de actos propios, la actora llega a la conclusión de que la administración, al no admitir los préstamos que sí había dado como válidos en el procedimiento anterior, actuó en contra de sus propios actos. Destaca que las actuaciones desplegadas en el primer procedimiento tenían un alcance general. La Inspección habría verificado expresamente el cumplimiento de los requisitos legales por parte de los préstamos participativos concedidos por Proinsa. Y llegó a la conclusión de que, en efecto, esos requisitos se habían cumplido. Ello habría generado, en la interesada, la confianza legítima de



que los contratos celebrados cumplieran los requisitos del artículo 60.1.B.c) NFIS. Por consiguiente, el posterior cambio de criterio sería incoherente y habría lesionado las legítimas expectativas de la ahora recurrente. En concreto, esta no tuvo oportunidad de plantearse la posibilidad de presentar una regularización voluntaria de los ejercicios 2011 y 2012. Tampoco tuvo la oportunidad de analizar la conveniencia de modificar la redacción de los contratos.

El quinto motivo en el que se basa el recurso contencioso-administrativo se refiere a las sanciones derivadas del incumplimiento de los requisitos del artículo 60.7 NFIS. En concreto, por tal incumplimiento se habrían impuesto las sanciones de los artículos 195.1, 197 y 198.1 NFGT.

Pues bien, la actora señala que la sentencia 338/2017 de esta sección, si bien entendió que no se habían cumplido los requisitos del artículo 60.7 por la utilización de la cuenta remanente, sí que anuló las sanciones que de ello se derivaron. El motivo fue que entendió que se había hecho, por parte de la obligada tributaria, una interpretación razonable de la norma. A partir de ahí, Proinsa llega a la conclusión de que se debería aplicar la misma solución en el caso que ahora nos ocupa, a la vista de las similitudes existentes entre ambos supuestos.

A continuación, se ocupa el recurso del elemento subjetivo de la infracción. Sobre este punto, considera que la administración, en sus resoluciones sancionadoras, se habría limitado a afirmar que Proinsa había actuado, al menos, negligentemente. Para llegar a esa conclusión, se habría basado exclusivamente en el resultado y habría rechazado apodícticamente la concurrencia de causas que excluyeran la responsabilidad. Ahora bien, en ningún momento habría realizado una valoración de la culpabilidad ni habría acreditado su existencia. Únicamente, al resolver los recursos de reposición, habría indicado que la entidad habría incurrido en sucesivos errores.

Sin embargo, la recurrente entiende que tales errores no habrían determinado el incumplimiento de la obligación del artículo 60.7. Se corresponderían, en su caso, con requisitos que la norma fiscal no prevería o con meros errores sin trascendencia fiscal. Se trataría, pues, de errores que no tendrían ninguna conexión con el pretendido incumplimiento generador de las infracciones tributarias. Además, destaca que, en todo momento, las cantidades destinadas a la cuenta de remanente y las concedidas en préstamos participativos superó el importe de la renta no integrada en la base imponible.

La actora considera que la administración se habría limitado a rechazar que haya existido tal interpretación razonable. Para ello, habría entendido que la única interpretación posible del precepto sería la realizada por ella misma y habrían fundamentado la culpabilidad de la compañía por exclusión, mediante meras afirmaciones carentes de motivación. De este modo, se habría vulnerado la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia. Además, no habría tenido en cuenta la imprecisión de la redacción del artículo 60.7 NFIS ni que la interpretación de este precepto recaía sobre el obligado tributario. De hecho, al tiempo en que este fue aplicado por Proinsa, no existía ningún pronunciamiento, ni administrativo ni jurisdiccional, que aclarase la interpretación que había de darse al precepto. A mayor abundamiento, la propia Inspección habría reconocido las dificultades que entrañaba la aplicación del régimen de SPE.

La administración tampoco haría referencia a si la interpretación que la interesada hizo de sus contratos de préstamos participativos en relación con su duración y su carácter real o consensual era o no razonable. Tampoco analizaría el dato de que la mercantil aportó declaraciones completas en todos los ejercicios. De tal modo que no se ocultó información en ningún momento.

Del mismo modo, entiende que es razonable la interpretación realizada por la mercantil sobre la duración de sus contratos participativos y su carácter consensual. Destaca que el único precepto que indicaría con claridad que su duración ha de ser superior a cinco años es el artículo 60.Uno.B.c). Sin embargo, la letra b) del artículo 60.7 no haría ninguna indicación al respecto. Ello, según su criterio, dificultaría la interpretación de la norma.

A lo anterior, la recurrente le suma el hecho de que todas las declaraciones presentadas por ella fueron correctas y no hubo ocultación de datos.

El sexto motivo del recurso se refiere a la deducibilidad de una provisión por intereses de demora dotada por Lagilur. Esta sociedad contabilizó, en 2010, una provisión por importe de 15.852.910,52 euros que se correspondía con los intereses de demora que podrían devengarse como consecuencia de un procedimiento que se encontraba pendiente de resolución ante este tribunal en relación con el IS de los ejercicios 2002 y 2003. Comoquiera que Lagilur consideró que esa provisión era fiscalmente deducible a los efectos de determinar su base imponible del IS, se trasladó a la declaración consolidada del grupo fiscal 04/10/G, cuya dominante es la aquí demandante.

Sin embargo, la Inspección consideró que no procedía esa deducción. Para llegar a esa conclusión, se apoyó en lo previsto en el artículo 14.1.e) NFIS (en su redacción vigente a treinta y uno de diciembre de 2010). Para ello, alegó que los intereses de demora tenían un carácter indemnizatorio, dado que eran consecuencia de



una actuación contraria al ordenamiento jurídico realizada por el obligado tributario. No los consideró, en consecuencia, gastos necesarios para la actividad de la sociedad, sino una liberalidad. El TEAF compartió esta idea de la Inspección.

Sin embargo, este tribunal se habría pronunciado sobre esta cuestión en dos sentencias en las que habría llegado a la conclusión de que los intereses de demora son fiscalmente deducibles. Pues bien, la defensa de Proinsa muestra su conformidad con esta doctrina y solicita que se le aplique en este caso.

El séptimo motivo del recurso se refiere a la sanción vinculada al ajuste extracontable de Lagilur que, por error, no se habría trasladado a la declaración consolidada del grupo fiscal 04/10/G. En concreto, se impuso la sanción del artículo 199 NFGT.

La actora explica que, en 2010, Lagilur habría obtenido un resultado contable negativo de 55.754.381,22 euros. Ese ejercicio, dotó una provisión por el gasto de IS de unas liquidaciones de los ejercicios 2002 y 2003. No obstante, en su declaración individual, realizó un ajuste extracontable positivo de 39.749.249,76 euros, dado que entendió que esa provisión no era fiscalmente deducible. Adicionalmente, realizó otro ajuste extracontable negativo de 1.599,38 euros por corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria.

En la declaración del grupo fiscal 04/10/G presentada por Proinsa, se trasladó correctamente el resultado contable negativo de Lagilur. Sin embargo, como consecuencia de un error material de transcripción, no se habrían trasladado las correcciones al resultado contable neto.

A partir de ahí, la entidad explica que el grupo fiscal 04/10/G está compuesto por más de 120 sociedades dependientes. Ello exige la intervención de varias personas para la cumplimentación de las declaraciones. Además, señala que el modelo 220 correspondiente al IS de 2010 de presentación telemática importaba automáticamente el resultado contable de las declaraciones individuales, pero no los ajustes extracontables. Por consiguiente, estos debían introducirse manualmente.

La actora destaca que, tan pronto como la Inspección advirtió el error, este fue inmediatamente reconocido por ella y dio su conformidad a la regularización que resultara de su corrección.

A partir de ahí, Proinsa defiende que, de acuerdo con la jurisprudencia, no puede entenderse que siempre que se haya cometido un error material exista negligencia. Considera que es posible que, aun cuando se haya actuado con la debida diligencia, se hayan cometido errores materiales. Por tanto, sería posible negar la existencia de culpabilidad en estos casos.

Para negar la existencia de responsabilidad en este caso, la mercantil explica que todas las sociedades del grupo fiscal presentaron sus declaraciones individuales. Entre ellas se incluía la de Lagilur que sí recogía los ajustes extracontables. A partir de ahí, considera que la discrepancia existente con la declaración consolidada respondería a un mero error material de transcripción. Destaca que no se incluyó ninguno de los dos ajustes extracontables. Por consiguiente, el error fue fácilmente detectado por la Inspección, sin necesidad de información adicional. Ello excluiría la intención de defraudar o la ocultación de datos.

Pues bien, afirma que el error cometido podría ser fácilmente cometido por cualquiera, aun cuando actuase diligentemente. Además, destaca que ese error no tuvo repercusión económica inmediata, dado que no se dejó ningún importe a ingresar, y que difícilmente podría tener en el futuro repercusión negativa para la administración tributaria.

Para concluir, Proinsa argumenta que la administración, a la hora de aplicar la sanción, no habría tenido en cuenta sus circunstancias. Niega que, tal y como sostiene esta, nos encontremos ante dos personas jurídicas diferentes que confeccionan y presentan sus declaraciones. Para ello, se apoya en el artículo 72.1 NFIS, conforme al cual, el grupo fiscal tiene la consideración de sujeto pasivo. Por lo tanto, todas las sociedades que lo integran actuarían ante la administración tributaria como un solo ente. Además, considera que las sentencias en que apoya la administración su decisión analizarían supuestos muy diferentes al que ahora nos ocupa.

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDADA.

La administración demandada defiende el acierto de la resolución impugnada.

Por lo que se refiere a la alegación de incompetencia de la Hacienda Foral para llevar a cabo la inspección, la demandada señala que hay que estar a lo dispuesto en el artículo 29.Seis.b), regla segunda, del Concierto Económico.

Para calcular qué volumen de operaciones se ha realizado en territorio común, la administración se remite al artículo 28.Uno.B) del Concierto. En él se establece la regla general de que se consideran hechas en territorio foral las prestaciones de servicios efectuadas desde el País Vasco. No obstante, se incorpora una



excepción para el caso de que esas prestaciones estén directamente relacionadas con bienes inmuebles. En este supuesto, se entenderán realizadas allí donde radiquen esos bienes.

La Diputación explica que, en el caso que nos ocupa, las prestaciones de servicios consistieron en la concesión de préstamos a sociedades participadas en su capital social y en la venta o transmisión de participaciones de sociedades de su grupo. Todas esas sociedades tenían su domicilio social en Guipúzcoa. Igualmente, los contratos de préstamo se celebraron y las transmisiones de participaciones se escrituraron en Guipúzcoa. De hecho, la entrega del dinero prestado y el pago del precio por las participaciones sociales se hicieron en el mismo lugar. Asimismo, los contratantes quedaron sometidos a la jurisdicción de los tribunales de San Sebastián para la resolución de conflictos.

De esos datos, la demandada extrae la conclusión de que ni el objeto, ni la naturaleza de los servicios prestados, ni el lugar de celebración de los contratos y de cumplimiento de la obligación principal permiten entender que existió una relación directa con bienes inmuebles. Considera que una cosa es la prestación del servicio y otra, el fin último al que se destina el servicio prestado.

En el caso de la venta de participaciones sociales, señala que su objeto fue la transmisión de partes alícuotas del capital de una sociedad. Y el objeto social de la entidad cuyas participaciones se transmiten no determinaría tampoco la existencia de una relación directa entre la operación y los inmuebles que la entidad promovía o construía.

La administración nos recuerda que el artículo 14.dos del Concierato remite a la legislación reguladora del IVA a fin de determinar las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya contraprestación se incluye dentro del volumen de operaciones. Pues bien, todos los supuestos enumerados en el artículo 70.Uno.1º del Decreto Foral 102/1992 serían negocios cuyo objeto recae sobre un bien inmueble. No se incluirían, pues, los supuestos pretendidos por la actora.

La conclusión extraída de todo lo anterior es la de que los servicios se prestaron en territorio vasco, dado que se efectuaron desde ahí.

Para terminar, la administración expone que, según su criterio, constituiría una «gran incongruencia» el que una sociedad que se acoge las ventajas fiscales que conlleva el régimen fiscal especial de SPE y del que solo puede disfrutar si tributa bajo el régimen foral y donde presenta sus declaraciones de impuestos entienda que en 2007, 2010 y 2011 debió tributar en territorio común.

A continuación, la Diputación se ocupa de las alegaciones relativas a la ampliación y cumplimiento del plazo máximo del primer procedimiento. Destaca que la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral amplió el plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación por un período adicional de doce meses en virtud de acuerdo de trece de mayo de 2013. Ello lo habría hecho al amparo del artículo 147.1 NFGT y del artículo 39 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa. Este precepto permitiría la ampliación del plazo en aquellos casos en que las actuaciones inspectoras revistan especial complejidad. Se entendería que concurre esta cuando, entre otros casos, recaigan sobre actividades u operaciones efectuadas entre entidades vinculadas. Este sería precisamente el supuesto al que se habría acogido la Hacienda Foral para ampliar el plazo.

La demandada destaca que Proinsa participaba en 34 sociedades y que el número de préstamos participativos concedidos era de 139, por un importe total de 574.209.352 euros. De ahí se derivaría la idea de que la labor de comprobación e investigación era ciertamente difícil. Niega que se limitara a verificar la fecha, el prestatario y el importe de los préstamos participativos, sino que exigía que se analizara la finalidad de las inversiones a las que se destinó cada préstamo, el origen de la financiación de los recursos destinados a la concesión de los préstamos y sus movimientos financieros de origen y de destino y su contabilización. Asimismo, se habrían examinado los movimientos de las adquisiciones y enajenaciones de participaciones societarias. En cada una de ellas se habría verificado la fecha de adquisición, la empresa participada, el número de participaciones, su valor nominal, teórico y asignado y su porcentaje sobre el capital social.

La conclusión que alcanza de ello la Diputación era la de que existían motivos que justificaban la ampliación del plazo. A ellos les suma el hecho de que la inspeccionada no se habría opuesto a la ampliación, pese a que se le habría proporcionado la posibilidad de formular alegaciones al respecto.

Las razones que justificaron esa decisión habrían quedado reflejadas en el correspondiente acuerdo. Además, esa motivación se habría reforzado en los informes ampliatorios y en los acuerdos de liquidación del IS del ejercicio 2007.

Los informes ampliatorios también habrían explicado el porqué del lapso de tiempo transcurrido desde la diligencia nº 3 (de treinta de octubre de 2012) y la nº 4 (de quince de marzo de 2013). Señala que, durante ese



período, la actividad de los actuarios se habría centrado en el estudio de la documentación entregada por la sociedad inspeccionada. Habida cuenta de la ingente cantidad de documentos y del detallado análisis que debía efectuarse por los actuarios, considera que el tiempo invertido fue razonable.

A continuación, el escrito de contestación a la demanda se ocupa del principio de unicidad en materia tributaria y la calificación jurídica de los préstamos participativos. A tal efecto, la Diputación argumenta que no sería lo mismo el principio de unicidad tributaria que los de coordinación, armonización y colaboración entre administraciones.

Señala que el principio de armonización incidiría sobre la capacidad normativa, pero en nada afectaría a la competencia inspectora de las haciendas forales.

En cuanto a las previsiones de colaboración incorporadas por el artículo 4 del Concierto, señala que se centrarían en el suministro de información y en la preparación de planes conjuntos de inspección. Ahora bien, no impondría la obligación de gestionar y aplicar los tributos conforme a las pautas de otra administración.

La demandada razona que la diferencia de criterio en la calificación de los créditos estaría amparada en la autonomía competencial y funcional de cada administración. De tal modo que, según su criterio, no tendría obligación de asumir la interpretación de la AEAT.

A partir de ahí, la Diputación niega que actuase de forma negligente o que asumiera tácitamente la calificación realizada por la administración de los préstamos participativos. Defiende que actuó en cumplimiento del principio de colaboración cuando suministro a la AEAT la información por esta requerida.

Por otro lado, señala que el artículo 47.ter del Concierto no estaba en vigor cuando sucedieron estos hechos y, por tanto, no sería de aplicación al caso que nos ocupa. De todos modos, señala que la comisión de coordinación y evaluación del Concierto Económico cumpliría funciones meramente consultivas, informativas o de estudio. Por su parte, la junta tendría encomendada la resolución de conflictos de competencias entre la administración foral y la del Estado en la aplicación e interpretación del Concierto. Ahora bien, no fijaría criterios interpretativos en la aplicación de los tributos.

A continuación, la administración analiza la evolución de la doctrina jurisprudencial sobre los principios de unicidad y de estanqueidad. Destaca que, en la actualidad, se admitiría el carácter relativo del principio de unidad. En cualquier caso, destaca que, en el supuesto que nos ocupa, no se estaría hablando de una valoración distinta efectuada por la misma administración, sino que se trataría de dos administraciones diferentes con competencia propia en materia de inspección y régimen tributario propio que liquidan un mismo impuesto.

Por último, la Diputación señala que Proinsa incurriría, nuevamente, en «contradicción», habida cuenta de que, por una parte, ante la Audiencia Nacional vendría defendiendo que los préstamos participativos deben tener la consideración de deuda, mientras que en esta causa defendería lo contrario.

Seguidamente, la demandada examina las condiciones previstas en el artículo 60.7 NFIS. La Inspección habría llegado a la conclusión de que no se habrían cumplido los requisitos exigidos para disfrutar del régimen especial de SPE.

En primer lugar, argumenta que no se dotó una reserva específica indisponible con cargo a las rentas obtenidas de los préstamos concedidos a sociedades participadas.

La administración señala que esta sala ya se pronunció sobre esta cuestión en su recurso contencioso-administrativo 151/2016, que habría enjuiciado un caso idéntico al que ahora nos ocupa. Y esta sentencia habría confirmado el criterio de la administración al respecto.

El escrito de contestación a la demanda destaca que los importes de las rentas no integradas en la base imponible que quedaron exentas del impuesto no coincidirían exactamente con las cantidades contabilizadas en la cuenta de remanente. Pues bien, la Diputación entiende que esa coincidencia es exigible cuando se trata de justificar una exención fiscal. Considera que no sería esta una exigencia excesivamente formalista o rigorista, sino necesaria para fiscalizar el cumplimiento de esta obligación.

La administración explica que el PGC (tanto el de 1990 como el de 2007) diferenciarían las cuentas de remanente y de reservas, ubicadas ambas en el capítulo de los fondos propios. Las reservas especiales son aquellas establecidas con carácter obligatorio por cualquier disposición legal. El remanente serían los beneficios no repartidos ni aplicados específicamente a otra cuenta tras la aprobación de las cuentas anuales y la distribución de resultados. Las características de una y otra serían muy distintas. Así, la primera se dotaría específicamente en virtud de lo establecido por cualquier norma o disposición fiscal y sería indisponible. La segunda, en cambio, tendría un carácter genérico y no específico, habida cuenta de que en ella se contabilizarían los fondos que no tienen un destino concreto y que están pendientes de aplicación. Se trataría,



pues, de una cuenta provisional, que queda a la espera de que se tome una decisión sobre sus fondos. Normalmente, su saldo se incorporaría a los beneficios del ejercicio siguiente para formar la base del reparto. Entre tanto, se puede disponer libremente de ella. Sin embargo, la asignación a una reserva especial o específica se haría antes del reparto de beneficios. De este modo, el importe asignado quedaría cautivo para utilizarse con la finalidad para la que se creó la reserva. Ello supone que la cuenta es indisponible.

A partir de ahí, señala que lo que hizo la junta general de Proinsa, tras repartir dividendos, fue contabilizar el sobrante con cargo a la cuenta de remanente. De este modo, esas cantidades quedaron disponibles a fin de optar entre una de las dos posibilidades que ofrece el artículo 60.7. No se habría adoptado, pues, una decisión sobre el fin que debía darse a esas rentas.

A mayor abundamiento, la sociedad no habría hecho constar en la memoria de sus cuentas anuales la existencia de restricciones a la disponibilidad del remanente. Tampoco se habría hecho referencia a la constitución de ninguna reserva especial o específica indisponible con la finalidad de obtener los incentivos fiscales.

Por otro lado, la Diputación rechaza que deba hacerse una interpretación finalista como la pretendida de contrario. Señala que los apartados 1 y 2 del artículo 11 NFGT remiten, en cuanto a la interpretación de las normas tributarias, a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil. Pues bien, este haría referencia, en primer lugar, a la interpretación literal. De tal modo que, estando claro el significado del término «reserva específica», no habría motivo para no estar a él. Y, en este caso, la redacción del artículo 60.7 nos llevaría claramente a la obligación de constituir una reserva cuyos fondos se destinen exclusivamente a financiar los fondos propios de la sociedad y, de este modo, disponer de capital para promover la creación de otras empresas.

Para concluir este apartado, la demandada niega que pueda considerarse que el incumplimiento de esa obligación haya quedado subsanado por la reformulación de las cuentas anuales de 2005 a 2016 y las aclaraciones contenidas en las de 2017. Señala que estas actuaciones se llevaron a cabo después de vencido el plazo para la presentación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios inspeccionados.

A continuación, el escrito de contestación a la demanda niega que se concediera nuevos préstamos participativos para dar por cumplidos los requisitos del artículo 60.7 NFIS. Destaca que no solo se incluye el requisito de que el nuevo préstamo se conceda en dos años (artículo 60.7.b)). Además, el apartado primero del artículo 60 exige que se conceda por un plazo superior a cinco años. Sin embargo, la Inspección entendió que ninguno de los préstamos participativos concedidos en 2010 y en 2011 cumplía este requisito.

La Diputación explica que habría un primer grupo de contratos en los que se indicaría expresamente la fecha de su vencimiento. De tal modo que, según su criterio, en este caso no habría dudas en cuanto a su duración. Pues bien, en todos ellos la fecha de vencimiento se correspondería con el último día de plazo de cinco años desde su celebración. Por consiguiente, no se habrían superado los cinco años.

En otro grupo de contratos, se indicaría expresamente que el préstamo se formalizaba por un plazo total de cinco años. Por tanto, tampoco aquí habría dudas en que no se superaban los cinco años.

El último grupo de contratos fijaba el vencimiento del préstamo «una vez transcurridos cinco años». Por consiguiente, tampoco habría dudas de que la duración del contrato era de cinco años, dado que el vencimiento se consumaría al finalizar el plazo.

Por otro lado, niega que pueda acudir a la estipulación relativa a la amortización para determinar la duración de los contratos. Argumenta que una cosa sería la duración del contrato y otras, los efectos que se producirían una vez transcurrido el plazo previsto.

Para concluir, niega que se pueda aplicar la doctrina de los actos propios al caso que nos ocupa. Argumenta que si no se aplicó este mismo criterio en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, es porque la Inspección habría cometido un error. Error que, en cualquier caso, habría beneficiado a la recurrente, dado que los importes de esos préstamos computaron como renta no integrable en la base imponible del impuesto.

A continuación, la administración analiza las sanciones derivadas del incumplimiento de los requisitos del artículo 60.7 NFIS. La Diputación defiende que concurrió, al menos, culpa o negligencia en la comisión de las infracciones. Para ello, niega que la obligada tributaria actuara amparada por una interpretación razonable de la norma. Considera que Proinsa únicamente habría ofrecido pretextos o interpretaciones que no serían sostenibles. Considera que el artículo 60.7 es claro la imponer las obligaciones y que no cabría interpretar que pueden dársele cumplimiento en la forma pretendida por la interesada.

Seguidamente, el escrito de contestación a la demanda se ocupa de la deducibilidad de los intereses de demora derivados de la liquidación del IS de los ejercicios 2002 y 2003 contabilizados por Lagilur en 2010. Considera que, conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1e) NFIS, estos intereses han de ser calificados como liberalidad



no deducible. Niega que los intereses derivados del incumplimiento de las obligaciones tributarias y que son consecuencia de la regularización de la situación tributaria tras una inspección puedan considerarse gastos financieros necesarios para la obtención de un rendimiento. Tampoco serían consecuencia del cumplimiento de una obligación legal o contractual. La consecuencia de esto es que no podrían ser fiscalmente deducibles. De mantenerse lo contrario, el infractor del ordenamiento estaría obteniendo un beneficio de esa infracción.

Para terminar, la administración analiza la sanción derivada del ajuste extracontable de la sociedad Lagilur. En este caso se apreció la comisión de la infracción del artículo 199 NFGT, consistente en declarar incorrectamente una partida vinculada al ajuste extracontable positivo por importe de 39.749.249,76 euros contabilizado por Lagilur en su declaración individual del IS. Este ajuste no se trasladó a la declaración del grupo fiscal 04/10/G del que Proinsa es la sociedad dominante.

La demandada afirma que los hechos indicarían que existió, al menos, negligencia. Considera que, de haberse debido realmente a un error de transcripción, no se habría desplegado la diligencia mínima exigida.

En cualquier caso, la Diputación defiende que la narración de los hechos efectuada por la contraparte no sería veraz. Considera difícil de creer que Lagilur hiciera constar el ajuste en su declaración individual pero no lo contabilizase la sociedad dominante por un olvido. Señala que se habrían hecho diversos ajustes extracontables y, sin embargo, este habría sido el único que no se incluyó en la declaración del grupo fiscal. Además, destaca que se trataría de dos entidades diferentes con declaraciones propias e independientes. Igualmente, considera que el determinar los ajustes extracontables positivos y negativos para determinar la base imponible del IS solo exigiría una diligencia media. De tal modo que la omisión podría haberse detectado mediante un simple repaso de la liquidación. Por último, apunta a la elevada cuantía del ajuste para llegar a la conclusión de que difícilmente podía pasar desapercibido.

TERCERO.- COMPETENCIA DE LA HACIENDA FORAL.

En primer lugar, Proinsa afirma que la Hacienda Foral carecía de competencia en relación con el IS de los ejercicios 2007, 2010 y 2011. Sobre este punto, la discrepancia entre la actora y la administración se centra en la forma de determinar el lugar donde se entienden realizadas las operaciones de la demandante.

La administración, a la hora de fijar la competencia para la inspección del impuesto, se remite al artículo 29 de la Ley 12/2002, de veintitrés de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, el Concierto). Sin embargo, esta no es la norma aplicable al caso que nos ocupa, habida cuenta de que ese precepto determina la competencia para la inspección del Impuesto Sobre el Valor Añadido, y no del IS, que es sobre el que versa el procedimiento. Por lo tanto, hemos de remitirnos ¿conforme a lo recogido en el escrito de demanda¿ al artículo 19 del Concierto (en su redacción vigente a la fecha de los hechos discutidos). Por consiguiente, la Administración del Estado sería la competente siempre que el volumen de operaciones de la entidad hubiera superado ¿en el ejercicio anterior¿ los siete millones de euros y que, además, el 75% o más de ese volumen se hubiera realizado en territorio común.

Como ya hemos adelantado, no existe discusión en torno al cumplimiento del primero de esos requisitos. Por consiguiente, hemos de centrarnos en el segundo de ellos. En concreto, Proinsa defiende que más del 75% del volumen de operaciones correspondientes a los ejercicios cuestionados se realizaron en territorio común. De tal modo que la competencia para la inspección del tributo correspondería a la Administración del Estado y no a la Diputación.

Por lo que se refiere a los intereses de préstamos concedidos a sociedades participadas, las dos partes están de acuerdo en que nos encontraríamos ante una prestación de servicios. La administración, a la hora de decidir dónde se han realizado estas operaciones, se remite al artículo 28 del Concierto. Sin embargo, también en esta ocasión se trata de una norma referida al IVA, que no es el impuesto que ahora nos ocupa. Por tanto, hemos de estar ¿nuevamente, según lo explicado en la demanda¿ al artículo 16 de ese mismo texto legal.

La regla general que ese precepto incorpora para las prestaciones de servicios es la de que se entienden realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde este. Ahora bien, se exceptúan de lo anterior «las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco».

A partir de ahí, lo que se discute es si los préstamos concedidos por Proinsa a sus sociedades participadas son prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles. Ello determinaría la aplicación de la excepción a la regla general y, por consiguiente, nos encontraríamos ante operaciones realizadas en territorio común. Para defender esta posición, la actora argumenta que todos los préstamos tenían como objeto la promoción inmobiliaria, el alquiler de inmuebles o la realización de obras de construcción. Por tanto, considera que tales negocios estaban directamente relacionados con bienes inmuebles.



Pues bien, para resolver esta cuestión tenemos que remitirnos (ahora sí) a la normativa reguladora del IVA y, en concreto, al artículo 70.Uno del Decreto Foral 102/1992, de veintinueve de diciembre, por el que se adaptó la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 37/1992, de veintiocho de diciembre, del IVA. El apartado primero de ese precepto considera relacionados con bienes inmuebles los siguientes servicios:

- «a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
- g) La utilización de vías de peaje.
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, campamento y balneario».

Vemos, pues, cómo en esta relación no se incluyen los contratos de préstamo cuando el dinero es destinado a alguna actividad relacionada con bienes inmuebles. Es cierto, tal y como advierte la parte demandante, que esta enumeración es *numerus apertus*. De tal modo que no es condición necesaria para considerar que un determinado servicio está relacionado con bienes inmuebles el que esté incluido expresamente en esa relación.

Ahora bien, si analizamos los supuestos contenidos en el precepto indicado, vemos cómo todos los servicios recaen directamente sobre un bien inmueble que, en fin, constituye su objeto directo. Sin embargo, en el caso de los préstamos concedidos por Proinsa a sus sociedades participadas no concurre esa característica. En efecto, su objeto es la entrega de una cantidad de dinero. Y esta acción es la que constituye la esencia del servicio prestado, con independencia del destino que posteriormente se le dé a la cantidad recibida por la sociedad participada. Es cierto que los contratos, en su inmensa mayoría (salvo alguna excepción en que se impone la adquisición de fincas como condición para disfrutar del dinero prestado), prevén que el dinero entregado ha de destinarse a la realización de actividades empresariales constitutivas de su objeto social (así, por ejemplo, los contratos suscritos con Propinsa Servicios Inmobiliarios, S.L. el veinte de mayo de 2003 ¿folios 1.451 y siguientes del expediente administrativo¿; con Proinsa Energía, S.L. el veintiocho de julio de 2006 ¿folios 1.459 y siguientes¿; con Yara Servicios Inmobiliarios, S.L. el tres de octubre de 2005 ¿folios 2.388 y siguientes¿; o con Playa de Estepona, S.L. el nueve de noviembre de 2010 ¿folios 3.402 y siguientes¿). Ahora bien, por mucho que el objeto social de estas sociedades esté vinculado con la actividad inmobiliaria, no puede llegarse a la conclusión de que el contrato de préstamo está directamente relacionado con un bien inmueble. Ya hemos explicado que su objeto es la entrega de dinero. Y, teniendo en cuenta que se trata de préstamos participativos, que tienen por finalidad financiar la actividad de las entidades participadas, lo lógico es que el dinero obtenido se destine al desarrollo de esa actividad. Sin embargo, ello no quiere decir que el objeto del contrato tenga un vínculo directo con un bien inmueble que permita exceptuar la aplicación de la regla general y entender que el servicio se prestó allí donde radican los inmuebles a que se refiere la actividad de la sociedad participada.

De hecho, la propia actora, al presentar sus autoliquidaciones del IS interpretó que la competencia correspondía a la Hacienda Foral, a la vista de que las sociedades participadas tenían su domicilio social en Guipúzcoa y de que fue allí donde se formalizaron los contratos de préstamo.

En la medida en que no puede compartirse la idea de que los contratos de préstamo tienen la consideración de servicios vinculados con bienes inmuebles, no se cumple con el porcentaje del 75% de operaciones exigido por la norma invocada por Proinsa. Por consiguiente, se hace innecesario analizar el lugar de realización del resto de fuentes de ingresos de la actora.

En conclusión, no podemos asumir este motivo del recurso contencioso-administrativo.

CUARTO.- AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE ACTUACIONES DE INSPECCIÓN.

En segundo lugar, el recurso alega que se habría producido la prescripción en relación con algunos de los ejercicios a los que se refirió el primero de los procedimientos de inspección. Esta sería la consecuencia de la superación del plazo legalmente previsto para el desarrollo de este tipo de procedimientos. La demandante reconoce que la administración dictó y notificó resolución de ampliación del plazo. Ahora bien, niega que, en el caso que nos ocupa, concurrieran las circunstancias de especial complejidad que habrían justificado esa decisión. Asimismo, argumenta que esta no se habría motivado suficientemente. El efecto de esa superación



del plazo máximo para el desarrollo del procedimiento de inspección sería, como ya se ha adelantado, la prescripción del IS de los ejercicios 2007 y 2008. Además, para los ejercicios no prescritos, no podrían exigirse los intereses de demora devengados desde el cumplimiento del plazo de los doce meses.

Por su parte, la administración niega que se haya superado ese plazo máximo. Para llegar a esa conclusión, argumenta que la ampliación del plazo se habría realizado conforme a derecho. Considera que nos encontramos ante un supuesto de especial complejidad, habida cuenta de que las actuaciones inspectoras recayeron sobre actividades y operaciones efectuadas entre entidades vinculadas. Ello nos daría una idea de la dificultad de la labor de comprobación e investigación que hubo de poner en marcha la administración. A mayor abundamiento, destaca el hecho de que la contraparte no se habría opuesto a la adopción del acuerdo de ampliación, pese a que se le habría dado traslado para que formulara alegaciones al respecto. Por lo demás, el escrito de contestación a la demanda defiende que ese acuerdo estaría correctamente motivado. De hecho, esa motivación se habría visto reforzada con los informes ampliatorios y los acuerdos de liquidación del IS del ejercicio 2007.

Para resolver esta cuestión, expondremos, en primer lugar, los hitos temporales que tienen trascendencia a los efectos que ahora nos ocupan.

El diez de julio de 2012, se notificó a la ahora actora (folio 655 del expediente administrativo) el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación el IS de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009.

El quince de marzo de 2013, se levantó diligencia n.º 4 (folio 2.698) derivada de la visita realizada, por la inspección, a las oficinas de Proinsa. En ella se hizo constar que la visita se había fijado inicialmente para el día quince de diciembre del año anterior. Sin embargo, se suspendió por decisión de la propia inspección. También se indicaba que los actuarios consideraban justificada la ampliación del plazo de actuación por un período de doce meses y se concedía a la actora la posibilidad de formular alegaciones al respecto en los diez días siguientes.

El diez de abril de 2013, con ocasión de la siguiente visita, se levantó diligencia n.º 5 (folio 2.703). En ella se hacía constar que la obligada tributaria no había formulado alegaciones en relación a la posible ampliación del plazo de duración de las actuaciones de inspección.

El día veintitrés de ese mismo mes, se elaboró propuesta de ampliación del plazo de duración de la comprobación por doce meses más (folio 2.710). La justificación incluida en ella era la siguiente:

«La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 10 de julio de 2.012 y en el cómputo de plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias: existen dilaciones imputables al obligado tributario que suman 52 días.

La obligada tributaria tributa en el régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas y las operaciones que realiza son con sociedades vinculadas».

El veinticinco de abril de 2013, se levantó diligencia n.º 6 (folio 2.712). En ella se indicaba la documentación aportada por la obligada tributaria, se requería más documentación y se fijaba la siguiente visita para cuatro días más tarde.

El día seis del mes siguiente, se levantó diligencia n.º 7 (folio 2.715). En ella se indicaba que la visita se había retrasado a petición de la compareciente. Igualmente, se hacía constar la documentación aportada por esta.

El trece de mayo de 2013, se elaboró informe de propuesta de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras (folio 2.952). En él se incluía la misma motivación de la propuesta. Además, se añadía lo siguiente:

«La obligada tributaria tiene multitud de sociedades asociadas y con las que a su vez realiza operaciones [¿]

A su vez, la obligada tributaria realiza múltiples operaciones vinculadas con dichas sociedades [¿]

Además, gran parte de la actividad de las sociedades vinculadas se realiza fuera del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La complejidad se deriva, fundamentalmente, de las siguientes circunstancias:

- El propio régimen especial de promoción de empresas. Se trata de una figura establecida por las normas fiscales sin la regulación sustantiva mercantil, que no se encuentra suficientemente desarrollada por la normativa ni por la jurisprudencia tributaria, que maneja conceptos de "promoción y fomento" no definidos ni para este régimen especial ni en otros ámbitos de las normas fiscales.
- La gran cantidad de operaciones a comprobar como consecuencia del elevado número de participadas.



· «La gran cantidad de documentación a comprobar como consecuencia de los múltiples préstamos participativos concedidos».

Asimismo, en el informe se destacaba el hecho de que Proinsa no había formulado alegaciones en relación con la ampliación del plazo, pese a que se le había ofrecido la oportunidad de hacerlo.

Ese mismo día, la subdirectora general de inspección acordó ampliar, por otros doce meses, la duración del plazo de las actuaciones inspectoras (folio 2.959). Su motivación reproducía el informe al que acabamos de referirnos.

El tres de julio de 2013, se levantó diligencia n.º 9 (folio 3.152). En ella se dio cumplimiento a requerimientos efectuados en la visita anterior y se entregó la resolución de ampliación de plazo de duración de las actuaciones de comprobación.

El veintinueve de noviembre de 2013, el representante de Proinsa había sido citado para notificarle las propuestas de actas. Este compareció en las oficinas de la inspección y se extendió diligencia-comunicación (folio 3.527). En ella se explica que, el día anterior, había tenido entrada escrito dirigido por la obligada tributaria en la que se solicitaba el retraso de la comparecencia hasta el siete de enero de 2014, teniendo la consideración de plazo a ella imputable. Esta petición fue atendida por la inspección y se fijó, como nueva fecha para la comparecencia, la indicada por la obligada tributaria. No obstante, posteriormente el interesado renunció a esa suspensión, dado que entendió que no se había atendido íntegramente a su solicitud.

El cuatro de diciembre de 2013, la inspección levantó diligencia (folio 3.531) mediante la cual se ponía de manifiesto el expediente a la interesada y se le concedía una audiencia de quince días para que realizara alegaciones en relación con las propuestas de actas. Igualmente, se citaba a la contribuyente, para la suscripción y notificación de las actas, para el veinte de diciembre de 2013.

Ese mismo día se extendió propuesta de acta (folio 3.533).

También se levantó la diligencia n.º 16 (folio 3.550). En ella se dejaba constancia de que se notificaban a la interesada las propuestas de actas del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007. Igualmente, se la citó, para cinco días más tarde, a efectos de comunicarle las propuestas de actas del Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009.

El nueve de diciembre de 2013, se levantó diligencia (folio 3.553) relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009.

Ese mismo día se extendió propuesta de acta (folio 3.555).

También se levantó la diligencia n.º 17 (folio 3.591). En ella se dejaba constancia de la notificación de esas propuestas de actas.

El veintitrés de diciembre de 2013, la representación de Proinsa presentó, ante la inspección, tres escritos (folios 3.592, 3.693 y 3.723) por los cuales solicitaba la anulación de las liquidaciones contenidas en las propuestas de actas relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

El treinta de diciembre de 2013, se levantó acta de disconformidad (folio 3.624) relativa al IS del ejercicio 2007.

Ese mismo día, se elaboró informe ampliatorio de Proinsa (folio 3.640).

El diez de enero de 2014 se levantaron sendas actas de disconformidad (folios 3.755 y 3.824) relativas al IS de los ejercicios 2008 y 2009.

Ese mismo día, se elaboraron sendos informes ampliatorios de Proinsa (folios 3.771 y 3.838).

El veinticinco de abril de 2014, se elaboraron acuerdos de rectificación (folios 4.016, 4.022 y 4.028) relativos a los intereses de demora.

El catorce de mayo de 2014, el representante de Proinsa presentó tres escritos (folios 4.040, 4.055 y 4.069) por los cuales mostraba su disconformidad respecto a los anteriores acuerdos de rectificación.

Finalmente, los acuerdos de liquidaciones definitivas (folios 4.086, 4.123 y 4.159) se dictaron el dos de junio de 2014. Estos acuerdos se notificaron dos días más tarde (folio 4.196)

El apartado primero del artículo 147 de la Norma Foral 2/2005, de ocho de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa se ocupa de la duración máxima del procedimiento de comprobación e investigación. Conforme a este precepto, estas actuaciones «deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo».



Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas [¿]

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de doce meses.

Los acuerdos de ampliación del plazo de doce meses anteriormente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho y deberán ser notificados antes de la finalización del primer período de doce meses, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del Artículo 100 de esta Norma Foral».

La posibilidad de ampliación de ese plazo se desarrolló en el artículo 49 del Decreto Foral 31/2010, de dieciséis de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa. El contenido de este precepto es el siguiente:

«1. En los términos de este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación previsto en el apartado 1 del artículo 147 de la Norma Foral General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación, afectando a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento:

a) Cuando revistan especial complejidad [¿]

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 anterior, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

[¿]

b) Cuando se compruebe la actividad u operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

[¿]

4. Si los actuarios estiman que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación, lo notificarán al obligado tributario, concediéndole un plazo de diez días naturales, contados desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dirigirá la propuesta de ampliación, debidamente motivada con referencia a los hechos y fundamentos de derecho, al subdirector o a la subdirectora general de inspección junto con las alegaciones formuladas y la valoración jurídica de las mismas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la administración.

[¿]

5. La ampliación del plazo de duración del procedimiento se realizará mediante resolución motivada del subdirector o de la subdirectora general de inspección. En dicha resolución se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de doce meses.

La resolución se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la liquidación que finalmente se dicte».

En el caso que nos ocupa, como ya se ha visto, el procedimiento se inició el diez de julio de 2012 y no concluyó hasta al cuatro de junio de 2014. No obstante, el trece de mayo de 2013, fue dictado acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, que se notificó debidamente a la obligada tributaria. Ahora bien, esta considera que ese acuerdo no debería producir efectos, debido a que no estaría suficientemente motivado y no concurrirían las razones de especial complejidad invocadas por la administración y que justificarían la ampliación del plazo.

Para resolver esta cuestión citaremos, en primer lugar, la sentencia de la Sala Tercera 2.540/2016, de uno de diciembre (rec. 3.810/2015), en la que se explica lo siguiente: «¿el Tribunal Supremo ha desarrollado un completo cuerpo de doctrina sobre el contenido de la motivación de los acuerdos de ampliación de las actuaciones, del que es ejemplo la STS de 8 de junio de 2015 (casación n.º 1307/14) que en su fundamento jurídico tercero dispone lo siguiente:



"En nuestro sistema tributario, y a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero), el legislador ha querido que, por regla general, las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la inspección no se demoren más de doce meses, en cuyo cómputo se han de excluir las dilaciones no imputables a la administración y los periodos de interrupción justificada. Así se expresaba el artículo 29 de la Ley citada y lo hacen hoy los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria de 2003.

Conforme a nuestra jurisprudencia, esta previsión del legislador constituye un principio programático de nuestro ordenamiento tributario, enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente a fin de alcanzar un justo equilibrio en sus relaciones con la Hacienda (punto II de la exposición de motivos de la Ley 1/1998). Por consiguiente, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses [¿]

Tratándose de un principio general, ese designio ha de presidir la interpretación de las normas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras.

No obstante, el legislador también ha querido que, por excepción, la administración pueda ampliar el plazo hasta un máximo de otros doce meses ¿veinticuatro en total¿. No goza, sin embargo, de una potestad discrecional al respecto, pues solo puede hacerlo cuando aprecie que las actuaciones revisten especial complejidad o si en el transcurso de las mismas comprueba que el contribuyente ha ocultado alguna de sus actividades empresariales o profesionales [¿].

Tratándose de una excepción a la regla general que quiere que la tarea inspectora se consuma en doce meses, las causas que determinan la ampliación deben ser objeto de interpretación estricta. De otro lado, no basta la mera concurrencia, sin más, de uno de esos parámetros, que sirven para delimitar el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad", sino que resulta preciso justificar en cada caso concreto esa complejidad, que, además, ha de ser "especial". En otras palabras, deben explicitarse las razones que impulsan a la ampliación, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general. En suma, la decisión ha de ser motivada [¿]

Por lo tanto, no es suficiente la concurrencia abstracta, meramente formal si se prefiere, de alguna de las situaciones previstas en la ley, siendo obligado analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué las actuaciones de comprobación e investigación son "especialmente complejas".

La motivación debe aparecer en el propio acuerdo de ampliación, sin que pueda después suplirse por los órganos de revisión económico-administrativa o en sede judicial [véase la sentencia de 28 de enero de 2011 (casación 3213/07, FJ 4º), lo que vale tanto como decir que, por muy justificada que se encuentre *a posteriori* la dilatación del plazo, el dato relevante es si esa explicación se encuentra en la resolución acordándola.

Por ello, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada al respecto, para comprobar si realmente se justificó suficientemente la necesidad de alargar el plazo de las actuaciones en alguna de las causas legalmente previstas, en cuyo afán han de tomarse en consideración tanto el contenido del propio acto como el de las actuaciones, susceptibles de revelar que, pese a las explicaciones suministradas, no se daba la especial complejidad que amparó la medida.

Las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 691) (casación 2224/06, FJ 3º) y 18 de febrero de 2009 (RJ 2009, 1092) (casación 1934/06, FJ 4º) han admitido ampliaciones sustentadas en acuerdos cuya motivación no aparecía suficiente, pero en los que las circunstancias concurrentes demostraban la complejidad de las actuaciones. Por la misma razón, debería desecharse una decisión de ampliación formalmente justificada en la que esas circunstancias concurrentes desmintiesen la complejidad"».

Pues bien, en el caso que nos ocupa, el acuerdo no se limitó a indicar la concurrencia de uno de los supuestos que, conforme al reglamento, permitían ampliar el plazo, sino que también indicó las circunstancias concretas de las que se derivaba la especial complejidad. No existe esa concreción en la propuesta de ampliación, pero sí en el informe y en el acuerdo de la subdirectora general. En ellos se enumeran todas las sociedades vinculadas, así como las operaciones realizadas entre ellas y se menciona el hecho de que gran parte de las actuaciones de las sociedades se desarrollan en territorio común. Igualmente se hace referencia a la ingente cantidad de documentación que ha de ser analizada por los actuarios. A este respecto, no podemos pasar por alto el volumen del expediente administrativo, que supera los 7.000 folios. De hecho, la demanda presentada por Proinsa alcanza los 245 folios y la actora justifica ese inusual tamaño, precisamente, por «los numerosos elementos fácticos, material probatorio y fundamentos jurídicos que forman parte de esta demanda». Circunstancias estas que son ya indicativas de la complejidad del asunto. Del mismo modo, en su fundamento de derecho sustancial undécimo, la actora justifica el hecho de que no se trasladara un ajuste extracontable a la declaración consolidada del grupo fiscal por las complejidades derivadas de la existencia



«de más de 120 sociedades dependientes». De este modo, la propia recurrente ha reconocido la complejidad del entramado de sociedades, que realizan múltiples operaciones entre sí y que generan una ingente cantidad de documentación. Y toda esa documentación hubo de ser analizada por la inspección. De hecho, los contratos de préstamos participativos que tuvieron que ser examinados superan ampliamente el centenar. La parte recurrente alega que únicamente se comprobaron unos datos limitados de estos. Ahora bien, el hecho de que finalmente solo se tuvieran en cuenta algunos de los datos consignados en los documentos no quiere decir que no se analizaran todos ellos de forma completa, con la evidente carga de trabajo que ello supone.

Por otro lado, la recurrente argumenta que los trabajos de la administración no se habrían desarrollado con la suficiente celeridad y que, incluso, las actuaciones habrían permanecido paralizadas, por causa imputable a la demandada, entre el treinta de octubre de 2012 y el quince de marzo del año siguiente. No obstante, la propia Proinsa reconoce que entregó a la inspección la mayor parte de los contratos de préstamos participativos ese día treinta de octubre. De ahí que sea razonable la explicación proporcionada por la administración según la cual ese tiempo se empleó en el análisis de la documentación aportada. De hecho, realizado ese análisis, a partir del quince de marzo de 2013 las actuaciones se desarrollaron de forma fluida.

Es cierto, también, que entre la firma de las actas de disconformidad y la notificación de los acuerdos de liquidación trascurrieron casi cinco meses. Ahora bien, en el ínterin se desarrollaron actividades, tal y como ha quedado reflejado en este mismo fundamento. Así, la administración requirió la remisión de documentación a diversas entidades bancarias. Posteriormente, consta que se elaboraron acuerdos de rectificación a los que se opuso la interesada. Se ha acreditado, pues, que se llevaron a cabo diversas actuaciones que contradicen la idea de que se produjo una paralización de las labores de la inspección durante ese lapso de tiempo.

En cualquier caso, no podemos pasar por alto la argumentación contenida en la sentencia de la Sala Tercera 78/2017, de veintitrés de enero (rec. 2.554/2015), conforme a la cual «[c]osa distinta es que en el examen y control del acuerdo de ampliación se tengan en cuenta no solo las circunstancias anteriores y coetáneas que fueron las ponderadas para su adopción, sino también las posteriores, puesto que del conjunto de todas, incluidas estas últimas, a modo de verificación real de los motivos que procuraron la ampliación, cabe extraer si efectivamente existía la "especial complejidad" y por tanto la corrección o no de la ampliación. Ahora bien, lo que resulta imposible por la propia naturaleza de las cosas, es que al momento de la toma de la decisión se pueda tener en cuenta y ponderar, circunstancias futuras de producción incierta, como puede ser que en el curso de las actuaciones inspectoras, después de adoptar el acuerdo de ampliación, se produzcan paralizaciones que se prolongan excesivamente en el tiempo; desde luego las mismas sí pueden indicar en un control *a posteriori*, al menos indiciariamente, como puede ser el caso, y en lectura conjunta de todas las circunstancias, que quizás no fuera tan acertada la decisión de ampliación, pero lo que en modo alguno puede por sí misma resultar determinante para comprobar si al tiempo de adoptarse la decisión existía la especial complejidad que justificaba la ampliación, al punto que ha de rechazarse de plano la conclusión que nos quiere traer la parte de que el incumplimiento del plazo y la paralización de las actuaciones de 15 de enero de 2009 a 12 de mayo de 2009, hace "objetivo e indiscutible que no concurría una especial complejidad". Y desde luego, en la perspectiva que contemplamos, la paralización de las actuaciones en el período indicado, no hace perder ninguna fuerza de convicción, a la vista de las circunstancias tenidas en cuenta al momento de la decisión, al acuerdo de ampliación y la concurrencia de especial complejidad».

En este mismo sentido, nos encontramos con la sentencia de la Sala Tercera 354/2017, de uno de marzo (rec. 578/2016): «Finalmente, resulta rechazable asimismo el tercer motivo, ya que las diligencias que considera como de argucia no pueden merecer tal calificación por tener un contenido material suficiente de impulso de procedimiento como se advierte del propio expediente.

Es cierto que no existió actividad inspectora desde la emisión del informe en el que se apreciaba la existencia de indicios para la revocación hasta el 22 de abril de 2013 en que se formula la propuesta de ampliación del plazo de duración, pero a partir de esta fecha las diligencias siguientes demuestran una actividad real dirigida a la finalidad de la regularización que se ha considerado válida y precisa con el objeto de la comprobación».

Lo razonado nos lleva a rechazar este motivo del recurso contencioso-administrativo y a concluir que la ampliación del plazo se acordó correctamente.

QUINTO.- CRITERIO DE LA AEAT.

El tercer motivo del recurso se refiere a la calificación de los préstamos participativos, por parte de la Inspección del Estado y del TEAC, como aportaciones a fondos propios. De este modo, en el caso de préstamos participativos concedidos por Proinsa a sociedades vinculadas con domicilio social en territorio común, los gastos financieros satisfechos por estas no han sido considerados como gasto deducible en el IS, habida cuenta de que no nos encontraríamos ante una deuda. Explica la recurrente que este cambio de criterio de la Administración del Estado se habría hecho con conocimiento de la Hacienda Foral. A partir de ahí, la actora



razona que, de mantenerse este doble criterio, se estaría perjudicando a la obligada tributaria. En la medida en que la Inspección del Estado, durante la tramitación de su procedimiento, habría contactado en varias ocasiones con la Hacienda Foral sin que esta mostrara su oposición, considera Proinsa que aceptó tácitamente su criterio. Por consiguiente, defiende que habría de mantenerse, también en territorio foral, el criterio asumido por la AEAT. De ser así, habría que anular los acuerdos de liquidación en lo que se refiere a los intereses de los préstamos participativos, que no habrían ya de cumplir los requisitos del artículo 60.7 NFIS, dado que no sería de aplicación la exención del artículo 60.6 de esa misma norma.

Para resolver esta cuestión, analizaremos la figura del préstamo participativo, en torno a la cual gira la controversia planteada por Proinsa.

Esta figura se reguló en el artículo 11 de la Ley 27/1984, de veintiséis de julio, sobre reconversión y reindustrialización, que asumía la posibilidad de que las entidades concediesen préstamos en los que se acordara la participación del acreedor en el beneficio neto del deudor. Su apartado segundo enumeraba sus características, entre las cuales se incluía la siguiente:

«Los préstamos participativos se deberán inscribir en una línea especial del balance del prestamista y del prestatario, y tendrán la consideración de fondos propios para apreciar la solvencia financiera de la empresa deudora, si bien los intereses de los mismos así como la participación prevista en el apartado a), se considerarán partida deducible, a efectos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades».

Este precepto fue derogado por el Real Decreto-Ley 7/1996, de seis de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. El artículo 20 de este texto tenía, en su redacción original, el siguiente contenido:

«Uno. Se considerarán préstamos participativos aquellos que tengan las siguientes características:

- a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.
- b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario solo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que este no provenga de la actualización de activos.
- c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.
- d) Los préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil.

Dos. Los intereses devengados tanto fijos como variables de un préstamo participativo se considerarán partida deducible a efectos de la base imponible del Impuesto de Sociedades del prestatario».

Ahora bien, ese tratamiento especial del apartado segundo del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996 desapareció como consecuencia de la disposición derogatoria única.1.c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de cinco de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades. A partir de ese momento, el artículo 14 de esta ley consideró «deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.»

Posteriormente, se produjo una modificación sustancial en el tratamiento fiscal aplicable a los préstamos participativos en virtud del Real Decreto-Ley 12/2012, de treinta de marzo, por el que se introdujeron diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Tal y como explica la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 416/2016, de veinticuatro de febrero (rec. 4.044/2014), tal modificación se produjo «en el marco de las medidas antifraude, para evitar con carácter general la deducción de intereses de préstamos entre entidades vinculadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones».

En la actualidad, el artículo 15 de la Ley 27/2014, de veintisiete de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al regular los gastos no deducibles, incluye, en su letra h) [l]os gastos financieros devengados en el período



impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones».

De tal modo que nos encontramos con una figura que, mercantilmente, tiene la consideración de aportación a fondos propios. Cuestión distinta es que, fiscalmente, el legislador haya querido dar un tratamiento especial a los intereses devengados de los préstamos participativos y los haya considerado partida deducible a efectos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del prestatario. Ahora bien, para que se reconozca la aplicación de ese tratamiento fiscal especial, es preciso que concurren los requisitos marcados por la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades. Esta circunstancia se da tanto en el territorio común como en Guipúzcoa (en este último caso se preveía, en realidad, un doble beneficio, dado que, además de ese tratamiento fiscal especial para los préstamos participativos, existía la posibilidad de acogerse al régimen de sociedades de promoción de empresas, cuando se cumplían los requisitos establecidos para ello). De tal modo que no se considerarán gastos deducibles, al efecto de este impuesto, los intereses de préstamos participativos que no cumplan los requisitos exigidos al efecto.

La actora se queja de que la AEAT, en el caso de los préstamos participativos concedidos a las sociedades Montemayor, haya llegado a la conclusión de que se trataba de fondos propios y no de gastos deducibles. Ahora bien, ello no supone cambio de criterio alguno en torno a esta figura, sino que se ha aplicado su condición mercantil natural, dado que no se cumplían los requisitos fiscalmente exigibles para merecer la consideración de gasto deducible.

Ahora bien, el hecho de que la AEAT haya llegado a la conclusión de que esos préstamos (que se refieren a un número muy pequeño de sociedades en comparación con las que integran el grupo) no cumplían los requisitos exigidos para la aplicación del tratamiento fiscal especial no tiene por qué tener trascendencia en el tratamiento que se le aplique al grupo en Guipúzcoa. En efecto, la retirada de un beneficio fiscal en territorio común no tiene por qué afectar al tratamiento que se le dé al grupo en Guipúzcoa ni puede llevar a apreciar la existencia de un caso de doble imposición. De hecho, la recurrente se ha limitado a realizar un planteamiento teórico basado en la existencia de un cambio de criterio cuando, en realidad, lo que se ha producido es una retirada de un beneficio fiscal y la consiguiente aplicación de la consideración que mercantilmente tienen estos préstamos. Ahora bien, en ningún caso ha justificado que se le haya producido una doble carga impositiva (y mucho menos que esta afecte a todo el grupo de sociedades) ni cómo habría afectado esta a su tributación. De hecho, no se alega que la Hacienda Foral haya incurrido en defecto o error alguno a la hora de liquidar el impuesto, sino que se pretende tirar abajo todas las liquidaciones por el IS de los ejercicios a que se refiere este procedimiento, por el hecho de que la AEAT no le haya reconocido el derecho a disfrutar de un beneficio tributario en relación a las Sociedades Montemayor. Y todo ello, sin acreditar que, en efecto, haya existido un cambio de criterio que haya generado una descoordinación entre administraciones tributarias que, a su vez, haya ocasionado un perjuicio concreto derivado de una situación de doble imposición.

Lo razonado ha de llevarnos a rechazar también este motivo del recurso.

SEXTO.- REQUISITOS DEL ARTÍCULO 60.7 NFIS.

Por otro lado, Proinsa defiende que habría cumplido plenamente los requisitos exigidos por el artículo 60.7 NFIS para gozar del beneficio fiscal previsto en el artículo 60.6 esa misma norma. Argumenta que este cumplimiento se habría producido mediante una combinación de las condiciones contempladas en las letras a) y b) del 60.7.

El artículo 60.7 de la Norma Foral 7/1996, de cuatro de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa, en la redacción aplicable al caso, tenía el siguiente contenido:

«El importe de la renta no integrada en la base imponible en virtud de lo establecido en el apartado anterior deberá destinarse a alguno de los siguientes fines:

- a) Dotación de una reserva específica, cuyo destino, transcurridos cinco años desde su dotación, será el mencionado en el número 2 del Artículo 39 de esta Norma Foral.
- b) La concesión de nuevos préstamos participativos en el plazo de dos años.»

La parte actora defiende que, dado que el precepto no lo impide, habría dado cumplimiento al requisito exigido para lograr la deducción mediante una aplicación combinada de ambas letras.



En lo que se refiere a la letra a), argumenta que la junta general decidió destinar los beneficios no repartidos a una cuenta que se denominó como remanente, pero que cumpliría todos los requisitos exigidos para una reserva. A partir de ahí, niega que una cuestión meramente nominal permita privarle del beneficio pretendido.

En lo que se refiere a la letra b), considera que se habría cumplido con el requisito de que los préstamos tuvieran una duración superior a cinco años, a la vista de su redacción. En cualquier caso, llama la atención sobre el hecho de que la Hacienda Foral habría admitido esa conclusión en el primer procedimiento de inspección. Sin embargo, en el segundo habría cambiado su criterio, yendo en contra de sus propios actos y vulnerando el principio de confianza legítima.

Tal y como apuntan las partes, un supuesto idéntico al que ahora nos ocupa ¿en lo que se refiere a la letra a) ¿ se resolvió por esta sala en sentencia 338/2017, de uno de septiembre (rec. 151/2016). En ella se llegó a una solución desestimatoria de la demanda. No obstante, la parte actora cuestiona los razonamientos contenidos en esa resolución en relación a la forma en que han de interpretarse los beneficios fiscales.

Sobre este concreto aspecto, la reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 1.028/2020, de dieciséis de julio (rec. 6.502/2017) razona como sigue:

«¿cuando examinamos el alcance de un beneficio fiscal otorgamos mucha trascendencia a la letra de la ley. Es más, hemos llegado a hablar de la necesidad de hacer en estos supuestos una interpretación "estricta" o ¿incluso¿ "restrictiva" de la norma, expresión esta última que conviene aclarar.

[¿]

Insistimos: no resultaría coherente defender una interpretación de las normas que establecen beneficios fiscales, de un lado, que restrinja o acorte su alcance y, de otro lado, que se acomode asimismo a los criterios generales de interpretación. Por ello, probablemente, haya que entender como una especificación o matización de nuestra doctrina la afirmación que se hace en la sentencia 428/2019, de 28 de marzo de 2019 (RCA núm. 3774/2017), en la que, tras citar el párrafo que hemos transcrito de la sentencia de 26 de mayo de 2016 (que declara inequívocamente que "[t]odo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva"), aclaramos que "[l]a interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT" (FJ 2º, 7; el énfasis es actual).

Y, en segundo lugar, porque en nuestros más recientes pronunciamientos, con el fin de avalar la decisión de la sala de instancia de no aplicar el beneficio fiscal controvertido, hemos venido afirmando, como colofón, que el órgano judicial "no ha hecho una interpretación" restrictiva de la norma que establece la exención, sino que, tal y como reclama el artículo 12 LGT, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación que mantiene es puramente "declarativa", respetando escrupulosamente el sentido propio de los términos de dicho precepto" [sentencia núm. 797/2020, de 18 de junio de 2020 (RCA núm. 1479//2018, FJ 2º, 9); o, al contrario, para confirmar la decisión opuesta, hemos declarado que "la sala de instancia no está haciendo una interpretación "extensiva" de la norma que establece la exención y, por tanto, "correctora" o, si se prefiere, no "declarativa", contraria ¿se dice¿ al principio de seguridad jurídica y al artículo 14 LGT, sino que, por el contrario, tal y como reclama el artículo 12 LGT, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación que mantiene, respet[a] escrupulosamente el sentido propio de los términos del artículo "que recoge el beneficio fiscal" [sentencia núm. 743/2020, de 11 de junio de 2020 (RCA núm. 3138, FJ 4º, 7; el énfasis no es del original].

5. Queda claro, por tanto, que no venimos reclamando en este concreto campo con carácter general una interpretación "restrictiva", aunque en ocasiones puede exigirla la propia definición o configuración legal del beneficio fiscal [¿]

Pero también resulta evidente que, porque se desprende inequívocamente del artículo 14 LGT, vetamos una "extensiva"».

Esta sentencia de nuestro alto tribunal nos lleva a dar la razón a la parte recurrente cuando argumenta que no procede realizar una interpretación restrictiva de los beneficios fiscales. En efecto, esa posición quedó ya superada por la actual jurisprudencia que, como hemos visto, nos recuerda la necesidad de aplicar, también en este caso, los criterios de interpretación que se aplican con carácter general.

Ahora bien, ello es compatible con la necesidad de exigir, a los obligados tributarios que pretenden acogerse a un beneficio fiscal, el adecuado cumplimiento de los requisitos fijados al efecto. No puede ser de otra manera, si tenemos en cuenta que el beneficio fiscal no es sino una excepción a la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los correspondientes tributos, fijados en proporción



a la capacidad económica del obligado tributario. Se trata, pues, de una «excepción» al principio de igualdad en el ámbito tributario. Excepción que ha de estar expresamente prevista por el legislador y cuya aplicación requiere el cumplimiento escrupuloso, por parte de quien pretende disfrutar de él, de los requisitos exigidos al efecto.

Pues bien, como ya hemos expuesto, en el caso que nos ocupa, el artículo 60.7 NFIS exigía, para poder gozar de la bonificación pretendida, la dotación de una reserva específica y su mantenimiento durante un plazo de cinco años. Sin embargo, tal y como reconoce la propia actora, la junta general no cumplió con lo marcado por la letra de la ley, sino que destinó el beneficio no repartido a la cuenta de remanente, si bien se incluyó una mención al cumplimiento de los requisitos del artículo 60.7 NFIS.

Proinsa reconoce que, en principio y tal y como aparece configurada en el PGC, la cuenta de remanente y la de reserva son diferentes en cuanto a funcionamiento y finalidad. No obstante, defiende que, en el caso que nos ocupa, la cuenta de remanente funcionó como una reserva, dado que ese fue el uso que se le dio. De tal modo que, según su criterio, nos encontraríamos ante una cuestión meramente nominal. Para acreditar esta circunstancia, obran en autos dos informes periciales: uno, aportado por la recurrente; y otro, elaborado por designación judicial.

Ahora bien, lo trascendente no es tanto el uso que la mercantil hizo de la cuenta de remanente sino que, como hemos explicado, el funcionamiento y finalidad de la cuenta de reserva es diferente, pese a que tanto esta como la de remanente se ubican en el apartado de fondos propios de la sociedad. De hecho, lo que se persigue con la reserva es garantizar que lo dotado permanece incólume durante el tiempo de cinco años exigidos por la norma. Fin este que no se alcanza con la cuenta de remanente. De hecho, tal y como reconoce Proinsa, durante los cinco años en que debería haberse mantenido la reserva, se produjeron movimientos en la cuenta de remanente. Con independencia de la justificación que se quiera dar a estos movimientos, lo cierto es que su existencia se manifiesta en contra de la conclusión de que la cuenta de remanente funcionó como una reserva.

Pero es que, además, la norma exige que se trate de una reserva específica. Sin embargo, difícilmente puede atribuirse esa condición a una cuenta en la que, según definición del PGC, tienen cabida los beneficios no repartidos ni aplicados expresamente a otra cuenta. No es de recibo que se dote una cantidad a una cuenta que permite disponer de ella para, *a posteriori* y en combinación con la letra b) del artículo 60.7 NFIS, llegar a la conclusión de que siempre se ha mantenido una dotación suficiente para cumplir el requisito. Lo trascendente es que la cantidad que se dote se vincule indisolublemente a esa finalidad y que se mantenga así durante el tiempo legalmente requerido al efecto. Requisito este que no se cumplió Proinsa con su forma de proceder.

La conclusión que hemos de extraer de lo expuesto es la de que Proinsa no cumplió con las condiciones exigidas por el artículo 60.7.a) NFIS para disfrutar del beneficio pretendido.

Por otro lado, se discute también el cumplimiento de la obligación del artículo 60.7.b) NFIS en relación a los ejercicios 2010 y 2011. En concreto, la administración considera que los préstamos concedidos durante esos ejercicios no cumplieron con el requisito de que su duración superase los cinco años. Para llegar a esa conclusión, hace referencia a su tenor literal

Para resolver esta cuestión, hemos de tener en cuenta que, para que entre en juego la deducción que ahora nos ocupa, no es suficiente con que los préstamos participativos se concedan en el plazo de dos años (tal y como exige el artículo 60.7.b) de la NFIS). Además, es preciso que esos préstamos se concedan por un «plazo superior a cinco años». Así resulta del artículo 60.1.c) de la NFIS.

Pues bien, tal y como reconoce la actora, los préstamos que ahora nos ocupan utilizaron, en la redacción de sus cláusulas de duración, tres fórmulas diferentes, a saber:

1. «El vencimiento del préstamo se producirá una vez transcurridos CINCO AÑOS desde su concesión».
2. «Este préstamo se formaliza por un plazo total de cinco (5) años, transcurrido el cual se producirá la devolución íntegra de la cantidad prestada al PRESTAMISTA así como los intereses y gastos que adeudare y que estuvieren pendientes de liquidación».
3. «El vencimiento del préstamo se producirá una vez transcurridos cinco años (5) desde cada una de las disposiciones».

La parte recurrente sostiene que ha de estarse a la interpretación finalista de estas cláusulas, habida cuenta de que la voluntad de las partes sería la de cumplir los requisitos que le permitieran la aplicación del artículo 60.7.b). En cualquier caso, considera que también se llegaría a la conclusión de que se han cumplido tales requisitos mediante la aplicación de la interpretación literal.



El artículo 1.281 del Código Civil nos da las reglas generales sobre cómo han de interpretarse los contratos. Conforme a este precepto, «[s]i los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá esta sobre aquellas».

Pues bien, de la lectura de los textos que acabamos de transcribir, se desprende sin duda alguna que las partes pactaron una duración de los contratos de préstamo de cinco años. Esto entra en colisión con el requisito de duración introducido por la NFIS, que exige, para la aplicación de la deducción, que la duración supere los cinco años.

La parte recurrente argumenta que, en la medida en que los contratos refieren que el vencimiento se produce una vez transcurridos cinco años, se estaría dando cumplimiento a lo exigido en la norma. Razona que sería indiferente que se supere ese plazo por un minuto o por más tiempo y, por tanto, la duración de los contratos sería superior a los cinco años. Sin embargo, lo cierto es que los términos empleados por las partes son claros y no dejan lugar a dudas de que su voluntad es que los contratos tuvieran una duración de cinco años, y no superior a ese plazo. De hecho, así lo reflejan los términos empleados por las partes, que hablan expresamente de la extinción de los contratos una vez trascurra el plazo de cinco años.

La norma, al hablar de préstamos participativos, no señala que estos han de tener una duración de cinco años (que es lo que pactaron las partes), sino que esta ha de ser superior a ese plazo. Nuevamente, hemos de tener en cuenta que Proinsa pretende disfrutar de un beneficio tributario. Y, para que ello sea así, ha de exigirse el riguroso cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para ello. Circunstancia esta que no se ha dado en el caso que nos ocupa.

La recurrente afirma que la voluntad de las partes era la de que los préstamos tuvieran una duración superior a los cinco años, para dar cumplimiento así a lo previsto en el artículo 60.7.b) NFIS. Sin embargo, lo cierto es que los términos empleados por las partes son claros. Y de ellos se desprende que la duración de los préstamos que se pactó era de cinco años. No puede admitirse la pretensión de Proinsa, porque lo cierto es que, una vez pasado ese plazo de cinco años, se produce automáticamente la extinción del contrato. Por consiguiente (y por mucho que la recurrente afirme que su voluntad era la de dar cumplimiento a la norma), no se cumpliría el requisito exigido por la norma.

Por otro lado, llama la atención es que la redacción de los contratos de préstamos participativos cuya duración se discute es idéntica a la que se utilizó para aplicar la bonificación en los ejercicios 2007, 2008 y 2009. Sin embargo, en este caso no se cuestionó que los contratos cumplieran con el requisito de la duración y se aplicó la bonificación fiscal. La administración, para justificar esta forma de proceder, argumenta que cometió un error que no debería seguir aplicándose y que, en cualquier caso, ha permitido a la recurrente disfrutar de unas ventajas que no le correspondían. Sin embargo, la recurrente considera que se ha producido una vulneración del principio de confianza legítima y que, por consiguiente, habría de reconocerse el cumplimiento del requisito cuestionado.

A propósito del principio de confianza legítima, nuestro Tribunal Supremo tiene dicho (así, en sentencia 408/2017, de nueve de marzo ¿rec. 219/2016¿) lo siguiente:

«Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12 , FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984, 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, Krüechen (316/96); 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997 , Affish (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97); y 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00)].

Dicho principio, que se encuentra hoy positivado en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares.



No obstante, conviene tener presente, como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 2º), que ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico. En la citada sentencia, recordábamos lo dicho en la de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º), esto es, que el principio de protección de la confianza legítima comporta, como ya hemos apuntado, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que frustren la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales los administrados han ordenado su comportamiento. O, en otros términos, su virtualidad puede provocar la anulación de un acto de la administración o la obligación de esta última de responder de la alteración de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en su mantenimiento, cuando la mudanza se produce sin mediar las debidas previsiones correctoras o compensatorias, sin conocimiento anticipado o sin medidas transitorias suficientes y proporcionadas al interés público para que los sujetos puedan acomodar su conducta [en igual sentido la sentencia de 25 de octubre de 2004 (casación 8145/99, FJ 3º)].

Por el contrario, la mera expectativa de que las circunstancias se mantengan inalteradas no resulta suficiente para la operatividad del mencionado principio; ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban considerarse irreversibles [véanse las sentencias de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º) y 11 de noviembre de 2010 (casación 5770/06, FJ 4º)].»

En este mismo sentido, la sentencia de la Sala Tercera de seis de marzo de 2014 (rec. 2.171/2012) señala que «el principio de confianza legítima impone que las decisiones de la administración no supongan un cambio de sentido respecto de los actos administrativos previamente dictados, con base en cuyo fundamento actuó el administrado, dando con ello estabilidad a la relación jurídico administrativa. Sin embargo, no protege frente a actuaciones contrarias al principio de legalidad, que no pueden quedar convalidadas por el hecho de que las previas decisiones administrativas hubieran sido de aprobación o conformidad de la conducta del administrado».

Vemos, pues, cómo para que procediera la aplicación de este principio, sería preciso que la interpretación realizada por la administración en un principio no fuera contraria al ordenamiento jurídico. Además, sería necesario que se hubiera generado en el administrado una confianza en que esa interpretación se mantendrá en el futuro, de tal modo que se hubiera condicionado su comportamiento de acuerdo con esa confianza. Sin embargo, vemos cómo en este caso no se da ninguna de esas condiciones.

En efecto, ya hemos explicado que la redacción de las cláusulas de duración de los contratos de préstamo no cumple con el requisito legalmente exigido sobre este punto. Por consiguiente, la administración nunca debió haber dado por cumplido ese requisito. Si así lo hizo, no puede calificarse sino como un error contrario a la letra de la norma y que, en consecuencia, no puede reproducirse para ejercicios posteriores.

Por lo demás, no podemos pasar por alto el hecho de que, en el momento en que se realizó la primera inspección por parte de la administración, ya estaban redactados los contratos que fueron objeto de análisis en el segundo procedimiento. Ello supone que ha de rechazarse la idea de que la interpretación realizada por la administración en el primer procedimiento condicionara la forma en que fueron redactadas las cláusulas de duración de esos contratos (habida cuenta de que es algo que se había hecho en un momento ya pasado). A partir de ahí, difícilmente puede defenderse que se administró, con su primera interpretación, haya condicionado la forma de actuar de la mercantil actora o que le haya eliminado las posibilidades de acomodar su comportamiento a la legalidad.

Conforme a lo razonado, hemos de rechazar también este motivo del recurso contencioso-administrativo.

SÉPTIMO.- SANCIONES VINCULADAS AL INCUMPLIMIENTO DEL ARTÍCULO 60.7 NFIS.

A continuación, la demandante defiende la improcedencia de las sanciones que se le impusieron y que estaban vinculadas al incumplimiento del artículo 60.7 NFIS. Razona que la administración, para su imposición, se habría limitado a examinar el resultado producido, pero sin realizar una valoración de la culpabilidad. Proinsa sostiene que ha actuado en todo momento de forma diligente, amparándose en una interpretación razonable de la norma. A mayor abundamiento, todas las declaraciones presentadas por ella habrían sido correctas y nunca habría ocultado datos.

Esta cuestión también fue tratada en nuestra sentencia 338/2017, de uno de septiembre. En ella, se resolvió de la siguiente forma:

«En el análisis de las resoluciones sancionadoras, ha de aceptarse la oposición actora fundada en la no concurrencia del elemento culpabilístico, característico de la infracción tributaria.



Sobre el criterio excluyente de la responsabilidad recogido en el artículo 184.2.d) NFGT, en cuya virtud, entre otros supuestos se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, el Tribunal Supremo ha sentado doctrina, de la que esta sala y sección se ha hecho eco en numerosas sentencias, por todas, la n.º 270/2012, de fecha 4 de abril de 2012, que la resume así:

"En el ámbito del derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas físicas aplicables.

Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la administración, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello, ¿cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios¿ (sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles".

Desde esa perspectiva, y toda vez que la interpretación del concepto "reserva específica" del apartado 7 del artículo 60 NFIS no es pacífica siquiera en el ámbito del TEAF, dado que son tres los votos particulares favorables a la laxa posición defendida en la demanda, se ha de convenir con la actora en que, presentada una declaración veraz y completa, existe una discrepancia interpretativa razonable subsumible en el artículo 184.2.d) NFGT, que determina la improcedencia de las sanciones.

Repárese en que según el mismo precepto, en particular, se considera que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente ha actuado de conformidad con las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, que ciertamente no es el caso, a él puede equipararse a esos solos efectos, el refrendo de la posición actora por la mitad de los miembros (tres vocales) del órgano económico-administrativo.

Resulta de oportuna invocación por la mercantil, la STS de 16 de diciembre de 2014 (rec. n.º 3.611/2013) que por remisión a otra anterior, declara que "Cuando existen órganos administrativos que comparten la posición del recurrente, queda excluida la culpabilidad mínima exigible a cualquier infracción", porque "parece evidente que si hay un órgano administrativo que sobre un punto sostiene idéntica posición que el administrado tal circunstancia, salvo lesividad, elimina de raíz la culpabilidad que es presupuesto de toda sanción" (sentencia de 10 de marzo de 2010, FD Séptimo)».

En el caso que nos ocupa, es cierto que no existen votos particulares en el acuerdo del TEAF. Ahora bien, no podemos pasar por alto que el supuesto que se examinó en esa sentencia es idéntico al que ahora nos ocupa. De hecho, la recurrente es una sociedad vinculada a Proinsa. Además, las actuaciones de la Inspección se referían al mismo período temporal que ha dado lugar al presente procedimiento. Ello supone que la actora no tenía conocimiento del criterio seguido por este tribunal cuando se produjeron los hechos enjuiciados. De tal modo que, si en esa ocasión llegamos a la conclusión de que la interpretación realizada por la actora era razonable, no podemos ahora ¿por razones de coherencia y lógica jurídica¿negar esa condición.



Lo razonado nos lleva a la estimación del recurso contencioso-administrativo en lo que se refiere a este punto y, en consecuencia, a anular las sanciones que se impusieron a Proinsa vinculadas al incumplimiento de los requisitos del artículo 60.7 NFIS.

OCTAVO.- DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA REGISTRADOS EN EL EJERCICIO 2010.

La recurrente se refiere también a la deducibilidad de una provisión por intereses de demora dotada por Lagilur. Esta provisión se realizó para hacer frente a unos intereses que podían devengarse como consecuencia de un procedimiento que estaba pendiente de resolución judicial y que se refería al IS de los ejercicios 2002 y 2003.

Tal y como señala Proinsa en su demanda, esta cuestión ya ha sido resuelta por esta sala en sentencia 353/2017, de veinte de septiembre (rec. 85/2017). En ella razonábamos como sigue:

«La sala debe resolver la cuestión de fondo controvertida, esto es, la procedencia o improcedencia de la deducción del gasto generado a la recurrente por el pago de intereses de demora a la AEAT en el ejercicio (2011) en aplicación de la normativa foral de Bizkaia a que se halla sometida la tributación de la recurrente en concepto de IVA y sin vinculación las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos o resoluciones del TEAC citadas por las partes.

Antes bien, no puede admitirse la alegación de vinculación de la Administración del Estado a las precitadas resoluciones o consultas (las que sostienen la deducción de los intereses de demora pagados por el sujeto pasivo, de conformidad con la ley estatal de 1995 del Impuesto de sociedades y/o el TRLIS de 2004 y la vulneración, en caso contrario, del artículo 89 de la LGT, porque tal vinculación presupone identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se expongan en la contestación a la consulta (apartado 3) y de que la contestación responda a la misma normativa tributaria (apartado 2), lo cual no es el caso, ya que la cuestión debe resolverse en aplicación de normativa foral, aun coincida esta con la normativa estatal aplicada en las precitadas consultas o resoluciones, y esto al margen de la consolidación o modificación de los criterios fijados en estas en virtud de contestaciones o resoluciones posteriores a la misma administración tributaria y de su fundamentación en la normativa del impuesto de sociedades vigente en el ejercicio liquidado.

Tampoco pueden traerse al caso los fundamentos de la sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2010 (rec. 10.396/2004) porque se ha dictado en aplicación de normativa fiscal (estatal) anterior a la vigente en el ejercicio en que la recurrente pagó los intereses de cuya deducción se trata.

Pues bien, los intereses legales de demora pagados por el contribuyente no pueden subsumirse en algunos de los conceptos que tienen la consideración de fiscalmente no deducibles, conforme al artículo 14.1 de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio y concretamente, por su distinta categorización y naturaleza, en el apartado c) referido a las multas, sanciones penales y administrativas y recargos, sino que precisamente la inclusión de esos conceptos como gastos no deducibles y no, así, de los intereses legales de demora comporta la exclusión de estos últimos a los mismos efectos.

Inclusius unius, exclusius alterius .

Los antecedentes ¿anteproyecto de la ley estatal de 1995 del Impuesto de sociedades¿ señalados por la recurrente son significativos sobre la inclusión (en el anteproyecto) y exclusión (en el texto final) de los intereses legales de demora de la consideración de gasto fiscalmente no deducible.

Además, el carácter indemnizatorio ¿no sancionador¿ de los intereses legales de demora pagados por el contribuyente o cobrados por este (en este segundo supuesto computables como ingreso del sujeto pasivo) y su sustantividad respecto a los recargos en la normativa tributaria, no consiente su asimilación a esos conceptos en razón a una supuesta causa común, esto es, la conducta ilícita del contribuyente; como si pudiera compararse el simple incumplimiento de la obligación de ingresar el tributo dentro de plazo con el impago de la deuda liquidada dentro del período de pago voluntario y, consiguiente iniciación, del procedimiento de recaudación ejecutiva o con la comisión de una infracción tributaria o penal».

Pues bien, al igual que sucedía en ese caso, el artículo 14.1.c) de la Norma Foral 7/1996 de Guipúzcoa incluye, entre los gastos no deducibles a «[l]as multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones». Sin embargo, también deja fuera de esa enumeración a los intereses de demora. Por consiguiente, el razonamiento que realizamos entonces es plenamente aplicable al caso ahora estudiado y nos ha de llevar a estimar este motivo del recurso contencioso-administrativo. En consecuencia, hemos de anular la resolución impugnada en la medida en que no ha admitido la deducibilidad de tales intereses de demora.

NOVENO.- SANCIÓN VINCULADA AL AJUSTE EXTRACONTABLE DE LAGILUR NO TRASLADADO A LA DECLARACIÓN CONSOLIDADA.



Para concluir, Proinsa cuestiona la sanción que se le impuso derivada de un ajuste extracontable de Lagilur que, por error, no se trasladó a la declaración consolidada del grupo fiscal. Considera que se trata de un mero error material que no tendría la consideración de negligencia, dado que la recurrente habría actuado con la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Ahora bien, pone de relieve las dificultades que entraña la cumplimentación del modelo 2020 cuando han de incorporarse datos de más de 120 entidades dependientes e intervienen varias personas en su confección.

A este respecto hemos de señalar que la imposición de una sanción requiere que se realice una valoración que lleve a la apreciación de culpabilidad, aun a título de negligencia, en la obligada tributaria.

En el caso que nos ocupa, las circunstancias que rodean al hecho nos llevan a la convicción de que nos encontramos ante un mero error. No se aprecia, pues, la existencia de una voluntad de ocultar datos a la administración. Se llega a esa conclusión a la vista de que la declaración de Lagilur se presentó completa. No hubo, pues, ocultación de información a la administración. Ello le habría permitido a esta detectar rápidamente el error. Es más, una vez detectado este, la propia recurrente lo asumió de forma automática y se mostró dispuesta a su subsanación inmediata.

Sobre esa base, hemos de preguntarnos si ese error es indicativo de la existencia de negligencia imputable a Proinsa; requisito mínimo para la imposición de una sanción. Pues bien, para resolver esta cuestión hemos de tener en cuenta las dificultades que entraña el manejo de una información tan voluminosa como la que ahora nos ocupa. No podemos pasar por alto que esa circunstancia permitió a la administración aumentar el plazo de duración del procedimiento de inspección (tal y como hemos razonado en el fundamento de derecho cuarto de esta resolución). Se trata de un grupo de sociedades cuyas integrantes superan el centenar. Además, las operaciones realizadas entre ellas son constantes y muy numerosas. Todo ello nos da una idea de las dificultades que comporta la elaboración y presentación de la liquidación consolidada. A partir de ahí, podemos hacer mención a la existencia de sentencias que, en casos semejantes, han excluido la existencia de culpabilidad y, por tanto, la posibilidad de imponer una sanción, entendiendo que nos encontramos ante un mero error material (en este sentido, sentencia de la Sala Tercera de veinticinco de febrero de 2010 ¿rec. 2.166/2006¿).

Lo razonado, nos lleva a la conclusión de que, con la omisión del ajuste extracontable, Proinsa incurrió en un mero error material, fácilmente detectable y corregible por la administración tributaria (como, de hecho, sucedió en la práctica). No se aprecia, pues, la existencia de la negligencia precisa para la imposición de una sanción. Ello nos lleva a la estimación del recurso contencioso-administrativo en este punto y, por tanto, a la anulación de la sanción impuesta por este motivo.

DÉCIMO.- COSTAS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso ¿ Administrativa, a la vista de que se está estimando parcialmente la demanda y de que no concurre ninguna circunstancia que aconseje otra cosa, no procede hacer expresa imposición de las costas causadas en la tramitación del procedimiento.

FALLO

Estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Proinsa Desarrollo Siglo XXI, S.L. ¿en liquidación¿, contra la resolución, de veinticinco de enero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa por la cual se desestimaron las reclamaciones 2015/0802, 2015/0803, 2015/0804, 2015/0805, 2015/0806, 2015/0807, 2015/0808, 2015/0809, 2016/0500 y 2016/0501, planteadas contra actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 y contra las sanciones derivadas de esas liquidaciones:

1º) Declaramos la no conformidad a derecho y, consecuentemente, anulamos la resolución impugnada, en lo que se refiere a las sanciones vinculadas al incumplimiento del artículo 60.7 NFIS y al ajuste extracontable realizado por Lagilur y a la deducibilidad de la provisión por intereses de demora dotada por Lagilur; manteniéndola en todo lo demás.

2º) No hacemos expresa imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la



notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0272 18, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 19 de noviembre de 2020.

FONDO DOCUMENTAL CAJIDOS