



Roj: **STS 744/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:744**

Id Cendoj: **28079130022017100070**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/03/2017**

Nº de Recurso: **578/2016**

Nº de Resolución: **354/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 3707/2015,**  
**STS 744/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 1 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación número 578/2016, interpuesto por la entidad " Hondarriberi, SL", representada por Doña Blanca María Grande Pesquero y dirigida por el Letrado D. Javier Aguado Zárraga, contra la sentencia de 30 de diciembre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso administrativo número 291/2014 , sobre revocación del régimen fiscal especial de sociedad de promoción de empresas, concedido a la entidad, siendo parte recurrida la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la Procuradora Doña Roció Martín Echague y dirigida por el Letrado D. José Ignacio Chacón Pacheco.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por Hondarriberi, SA, contra la Orden Foral 192/2014,de la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de Gipuzkoa, de 14 de marzo, por la que se resuelve revocar, desde el 1 de enero de 2008, la Orden Foral 1037/2002, de 21 de octubre, por la que se procedió, al amparo de lo dispuesto en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, a calificarle como sociedad de promoción de empresas (SPE, en adelante)

En la demanda se alegó, de un lado, el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras iniciadas el 18 de junio de 2012, por falta de motivación del acuerdo de ampliación de su plazo y por la interrupción injustificada del procedimiento de inspección por causas no imputables a Hondarriberi, SL, durante más de seis meses y, por otro lado, la improcedencia de la revocación del régimen de SPE por la Orden Foral 1037/2002, desde el 1 de enero de 2008. Dichos motivos no fueron aceptados.

La Sala rechazó, en primer lugar, la alegada imposibilidad de poder revocar para los ejercicios 2007 y 2008 la Orden Foral 1037/2002, de 21 de octubre, por la que se procedió a calificar a la entidad como sociedad de promoción de empresas, por haber prescrito en el momento del inicio del propio procedimiento de revocación el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa para determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades de Hondarriberi, SL, de los ejercicios 2007 y 2008, como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras iniciadas el 18 de junio de 2012, por falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de 16 de mayo de 2013, y por la interrupción del procedimiento de inspección por causas no imputables a Hondarriberi, SL, durante más de seis meses, desde el 27 de noviembre de 2012 hasta el 13 de junio de 2013.



Entendió que la resolución de ampliación del plazo del procedimiento inspector cumplió con el deber de motivación exigido, en los términos establecidos por la jurisprudencia, al no limitarse a la mera cita de los supuestos de hecho relacionados con las letras b ) y l) del apartado 2 del artículo 49 del Decreto Foral 31/2010 , en cuanto recogió de forma suficiente las concretas circunstancias que avalaban su apreciación, al señalar "Dentro de la comprobación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas por el que tributaba la entidad se están comprobando operaciones llevadas a cabo con la entidad vinculada Banco Guipuzcoano, S.A.

Por su parte, la entidad Banco Guipuzcoano, S.A. declara deducciones por aportaciones a la entidad Hondarriberry, que requieren de la previa comprobación del cumplimiento de requisitos de Hondarriberry, SL.

Hondarriberry, S.L, participa durante los ejercicios de comprobación en más de 50 entidades lo cual eleva la complejidad en las comprobaciones a efectuar en este expediente . La mayor parte de estas entidades participadas tienen su domicilio social y fiscal fuera de Gipuzkoa.

El elevado número de préstamos participativos ( 34 contratos), concedidos por Hondarriberry, SL y vigentes durante los ejercicios de comprobación, añade también complejidad al expediente teniendo en cuenta que las rentas exentas declaradas se han generado con origen en los intereses de estos préstamos participativos",

Para a continuación abundar en cada uno de esos hechos y explicitar las actuaciones que precisan requerimientos de información adicional, comprobaciones de operaciones etc, ninguno de los cuales fueron censurados por la mercantil recurrente en vía administrativa .

Además, rechaza que pudieran considerarse dilatorias las comunicaciones de 22 de abril y 16 y 21 de mayo de 2013, así como la diligencia nº 5 de 30 de mayo de 2013, al tener un contenido material suficiente de impulso del procedimiento, pues las de 22 de abril y 21 de mayo, relacionadas con la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, eran preceptivas, y mediante las fechadas el 16 y 30 de mayo requiere a la sociedad actora la aportación de documentación precisa para la regularización tributaria.

Por otra parte, mantuvo la conclusión a que llegó la Orden Foral 192/2014, sobre el incumplimiento por la demandante de los requisitos exigidos por el art. 60 de la Norma Foral 7/1996, para poder gozar del régimen especial de sociedades de promoción de empresas, al no poderse calificar como tal la actividad económica realizada a partir del año 2008 y siguientes, por haberse centrado mayoritariamente a financiar a tres entidades del Grupo Banco Guipuzcoano, Gazteluberri, Gazteluberri Gestión y Mariñamendi, para la adquisición de inmuebles relacionados con los préstamos concedidos por el Banco.

**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia, la entidad " Hondarriberry, SL", preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto suplicando sentencia por la que con estimación de los motivos de casación alegados, case y anule la sentencia recurrida y dicte otra más ajustada a derecho, según la cual :

"(i) Se declare la no conformidad a Derecho, por falta de motivación, de la resolución de 16 de mayo de 2013 de la Subdirección General de la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa, así que en el procedimiento de comprobación e investigación, iniciado en Hondarriberry, SL, con fecha 18 de junio de 2012, se produjo una interrupción injustificada del mismo por un plazo superior a 6 meses, por lo que debe entenderse prescrito el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa para determinar la deuda tributaria de Hondarriberry, SL, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008.

ii) Como consecuencia de lo anterior, se declare la nulidad de la Orden Foral 192/2014, de 14 de marzo de 2014, de la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por la que se resuelve revocar, desde el 1 de enero de 2008, la Orden Foral 1037/2002, de 21 de octubre de 2002 por la que se procedió a la autorización del régimen fiscal especial de SPE a Hondarriberry SL, debido a que no se puede iniciar a un contribuyente un procedimiento de revocación de la aplicación de un régimen fiscal especial para un ejercicio respecto del que ya ha prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria del mismo".

**TERCERO.-** Conferido traslado para el trámite de oposición a la Diputación Foral de Gipuzkoa, interesó sentencia por la que, desestimando el recurso de casación formulado de contrario, confirme íntegramente la sentencia de 30 de diciembre de 2015 , todo ello con los demás pronunciamientos que en Derecho hubiera lugar y con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

**CUARTO. -** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 21 de febrero de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO



**PRIMERO.-** Se combate la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad Hondarriberry, SL, contra la Orden Foral de 14 de marzo de 2014 de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por la que se resuelve revocar, desde el 1 de enero de 2008, la autorización del régimen fiscal especial de sociedad de promoción de empresa que se le concedió por Orden de 21 de octubre de 2002, por discrepar de la fundamentación de la Sala que le lleva a rechazar la prescripción del derecho de la Diputación Foral para determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 que alegó por el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, lo que incidía en la fecha de la eficacia de la revocación acordada del régimen especial de sociedad de promoción de empresa.

A estos efectos articula tres motivos de casación, al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional .

El primero "por vulneración de la jurisprudencia relativa a los criterios generales de apreciación y valoración de la prueba, la cual debe hacerse con las reglas de la lógica y de la sana crítica, en relación todo ello con la infracción del art. 24.1 de la Constitución Española , por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al haber valorado las pruebas documentales del expediente de una forma ilógica, poco razonable y, en definitiva, arbitraria, y con infracción de los artículos 217 , 319 y 326 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ( LEC)".

El segundo, "por vulneración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a los artículos 150.1 LGT y 184.2 RGAT, reproducidos de forma prácticamente idéntica por los artículos 147.1 NFGT y 49.2 DFIT acerca de la correcta motivación de los acuerdos de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras"-

El tercero, "por vulneración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la letra a) del artículo 68 LGT , reproducida de forma idéntica por la letra a) del artículo 67, NFGT, acerca del concepto de las denominadas "diligencias argucia" o "diligencias irrelevantes" y de su capacidad para tener eficacia interruptiva la prescripción".

**SEGUNDO.-** En el primer motivo, la entidad alega que la Sala de instancia se olvida de valorar determinados hechos probados a la hora de resolver sobre la falta de motivación invocada de la resolución, de 16 de mayo de 2013 de la Subdirección General de la Inspección, de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras seguidas para la comprobación del cumplimiento de los requisitos del régimen de sociedad de promoción de empresas, a efectos de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008, que determinaba el incumplimiento del plazo y la prescripción.

Concretamente se refiere a los siguientes:

- a) que los inspectores actuarios ya tenían redactado el informe preceptivo para el inicio del procedimiento de revocación del referido régimen especial desde el 14 de diciembre de 2012 y, por tanto, 6 meses y 21 días antes de la fecha máxima para la finalización del procedimiento de inspección, el 4 de julio de 2013.
- b) que desde la aportación de documentación el 11 de diciembre de 2012 no se tuvo conocimiento por Hondarriberry, SL, del procedimiento de inspección hasta el 24 de abril de 2013, en que se le notificó la propuesta de ampliación del plazo y
- c) que la fecha de dicho informe preceptivo de los inspectores actuarios para el inicio del procedimiento de revocación es de 5 meses y 21 días antes que la fecha de la Orden Foral 483/2013 de la Diputación Foral de 4 de junio de 2013, por la que se inició el procedimiento de revocación del régimen especial concedido, y de 7 meses y 3 días antes que la fecha de comunicación de dicha Orden Foral, que tuvo lugar el 17 de julio de 2013, la cual es posterior incluso a la fecha en que se cumplió el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta los plazos de dilaciones imputables a la entidad.

Este modo de proceder, a juicio de la entidad, hizo que la Sala concluyese, de forma claramente arbitraria, que la resolución de ampliación del plazo cumplía con el deber de motivación que imponen el art. 147.1 del NFGT y el precepto reglamentario que lo desarrolla, en los términos exigidos por la jurisprudencia, al centrarse únicamente en las circunstancias que hacían posible acordar la prórroga, sin poner las mismas en relación con las concretas actuaciones inspectoras, desconociendo la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que no hay un derecho incondicional de la Administración a prorrogar el plazo de las actuaciones inspectoras, sino que se trata de algo excepcional, sólo en presencia de circunstancias muy concretas que impidan o dificulten que las actuaciones de inspección se puedan realizar en el plazo previsto de 12 meses.

El motivo no puede prosperar.

Concedora la recurrente del criterio reiterado de la Sala sobre la exclusión de la valoración de la prueba de los motivos casacionales, salvo que se incurra en infracción de las normas que determinan el valor de algunos medios de prueba o la valoración de la prueba se haya realizado de forma arbitraria, irrazonable o contraria a las



reglas de la sana crítica, se acoge a esta última excepción, que no puede servir para el éxito de su pretensión, ya que el procedimiento inspector debe desarrollarse al margen del expediente de revocación.

Es cierto que las actuaciones inspectoras en relación con los Impuestos sobre Sociedades de 2007 y 2008 tenían la consideración de parciales y limitadas a la aplicación del régimen de las sociedades de promoción empresarial en el ejercicio 2007 y 2008, y que en el curso del procedimiento de comprobación los actuarios apreciaron indicios del incumplimiento de los requisitos establecidos que podían dar lugar a la pérdida del régimen previsto en el art. 60 de la Norma Foral, en particular, el incumplimiento de la finalidad de promoción empresarial a que respondía el régimen especial, por lo que elevaron el informe emitido con fecha 14 de diciembre de 2012 a la Subdirección General de la Inspección, que propuso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5º de la Orden Foral 323/2009, de 23 de abril, el inicio del procedimiento de revocación de la autorización para aplicar el régimen especial de las sociedades de promoción de empresas del obligado tributario, por hallarse reservada la competencia para resolver al Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Ahora bien, no cabe condicionar la suerte del expediente de revocación a la correcta tramitación del procedimiento inspector aunque el tiempo transcurrido desde la comunicación del inicio del procedimiento de revocación hasta su resolución constituye una interrupción justificada del plazo del procedimiento de inspección.

En efecto, el recurrente pretende atribuir relevancia en el expediente de inspección al retraso que aprecia en la comunicación al obligado de la Orden Foral de inicio del procedimiento de revocación, en cuanto tuvo lugar el 17 de julio de 2013 y, por tanto, transcurrido el año desde que se iniciaron las actuaciones de investigación, pero este efecto no aparece contemplado en la Orden Foral 323/2009, reguladora del procedimiento de revocación, por lo que resultaba posible la continuación del procedimiento inspector y la realización de nuevas actuaciones para completar la investigación, como en realidad ocurrió, como se deduce de la diligencia levantada el 16 de mayo de 2013, en la que se comunica a la entidad la incorporación al expediente de la copia de sus cuentas anuales, correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, así como las cuentas anuales de la entidad participada Guipuzcoano Promoción Empresarial, SL, correspondientes también a los citados ejercicios, y otra documentación requerida con anterioridad, al tiempo que se solicitaba la aportación de otra distinta, como el balance y cuenta de resultados de cada una de las participadas en los ejercicios 2007 y 2008, e incluso la realización de una propuesta de ampliación del plazo de duración al estimar que se daban las circunstancias establecidas.

Siendo todo ello así, resulta inviable la aceptación del primer motivo, toda vez que la valoración de la prueba que realiza la Sala no puede ser considerada como arbitraria, por desconocer el retraso en la comunicación del inicio del expediente de revocación y su incidencia en el procedimiento inspector.

Ha de insistirse que el expediente de revocación tiene su propia regulación, hasta el extremo de que se considera que el tiempo transcurrido desde que se comunique al obligado tributario el inicio del procedimiento de revocación hasta su resolución constituye una interrupción justificada del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos en el que se produce el inicio del procedimiento.

Es más en el expediente de revocación obran todos los actos evacuados por la Inspección, los anteriores a su inicio y los posteriores, siendo de significar que dictada la Orden Foral 192/2014 se suscribieron las actas del Impuesto sobre Sociedades, en conformidad la de 2007 y en disconformidad la de 2008.

**TERCERO.-** Sentado lo anterior, no mejor suerte ha de correr el segundo motivo, ya que la motivación expuesta en la resolución que acuerda la ampliación del plazo de duración de actuaciones inspectoras se atiene a la doctrina de la Sala, como argumentó acertadamente el Tribunal de instancia, en cuanto no se limita a citar la concurrencia de los supuestos que permiten la ampliación, sino que además analiza las circunstancias concretas que le llevan a entender que las actuaciones podían ser calificadas de especial complejidad, sin que tenga especial relevancia los periodos de inactividad de los inspectores entre las distintas diligencias ni el alcance de la comprobación, pues el carácter parcial de las actuaciones inspectoras no implica la falta de complejidad de las mismas, por lo que habrá que estar a las particularidades que concurren, en cuanto al objeto comprobado y a las circunstancias concretas con las que se enfrenta la Inspección a la hora de llevar a cabo sus funciones de comprobación e investigación.

En efecto el alcance parcial de las actuaciones tan sólo determina los elementos de la obligación tributaria sobre los que recae la regularización resultante de dichas actuaciones, pero no predetermina la complejidad o incluso el volumen de la documentación que se haya de examinar. .

**CUARTO.-** 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.

**QUINTO.-** Por lo expuesto procede desestimar el recurso, con imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con lo previsto en el art. 139.2, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 limita, su importe a la cantidad máxima de 8000 euros.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por Hondarriberry, SL, contra la sentencia de 30 de diciembre de 2015, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco . 2.- Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite máximo impuesto en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, Presidente. D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.