

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066678

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

Sentencia 593/2016, de 30 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 518/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Facultad de comprobación.** *Imprescriptibilidad de la facultad de comprobación.* Cabe comprobar ejercicios prescritos en la medida que produzca sus efectos sobre ejercicios no prescritos [Vid. STS de 16 de marzo de 2016, recurso n.º 316/2014, (NFJ062529)]. **Plazo. Dilaciones.** Las solicitudes de aplazamiento y las incomparecencias constituyen dilaciones imputables al contribuyente. No obstante, al no advertir en la notificación de inicio sobre las consecuencias de las dilaciones se excluyen las producidas antes de la advertencia. Tampoco se consideran dilaciones las demoras o retrasos atribuibles a la Inspección. No puede considerarse como citación en forma el correo electrónico informal remitido. **Procedimiento de gestión tributaria. Verificación de datos. Principios de seguridad jurídica y confianza legítima.** En la verificación de las solicitudes de devolución del IS, el Servicio de Gestión no pudo hacer otra cosa que constatar los datos declarados y el resultado de la autoliquidación, por lo que aunque se hubiera aportado información que excede de ese objeto no podía extraer conclusión alguna sobre el régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

**Haciendas forales. País Vasco. Sociedades de Promoción de Empresas. IS. Base imponible. Gastos financieros. Aplicación e interpretación de las normas. Calificación.** *Préstamos participativos.* La Administración consideró no deducible los intereses derivados del préstamo participativo, utilizando la potestad de calificación, para apreciar una discordancia entre el negocio jurídico querido y el instrumento utilizado. Es decir, utilizando la calificación llegó a la conclusión de que el negocio era distinto del préstamo participativo. El contrato de préstamo no se puede recalificar. La calificación no tiene el alcance universal que la Inspección pretende ni se puede asimilar a la simulación.

**PRECEPTOS:**

Norma Foral de Gipuzkoa 2/2005 (General Tributaria), arts. 12, 14, 94, 134 y 147.

RDL 7/1996 (Medidas urgentes de carácter fiscal y fomento y liberalización de la actividad económica), art. 20.

Norma Foral de Gipuzkoa 7/1996 (IS), arts. 60 y 103.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 64 y 66.

Decreto Foral de Gipuzkoa 31/2010 (Rgto. IS), art. 47.

Ley 230/1963 (LGT), art. 24.

**PONENTE:***Don José Damián Iranzo Cerezo.*

Magistrados:

Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ

Don JOSE DAMIAN IRANZO CEREZO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÚMERO 518/2015

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 593/2016

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D. JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO

En Bilbao, a treinta de diciembre de dos mil dieciséis.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por los Ilmos. Sres. antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el Número 518/2015 (a los que se acumuló el Número 519/2015) y seguido por el Procedimiento Ordinario, en el que se impugnan las siguientes Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa:

-Resolución Nº 32201 (Sala de Reclamaciones de Tributos Concertados), de fecha 11/6/15, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº 2014/0527, 2014/0528, 2014/0529, 2014/0530, 2014/0531, 2014/0532, 2014/0533, 2014/0534, 2014/0535 y 2014/0536 interpuestas por ELEKTRA, S.A. contra Acuerdos de la Subdirectora General de Inspección de fecha 5/6/14 por los que se dictan actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 e imponen las sanciones derivadas de dichas liquidaciones [Procedimiento Ordinario Nº 518/2015].

-Resolución Nº 32200 (Sala de Reclamaciones de Tributos Concertados), de fecha 11/6/15, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº 2014/0522, 2014/0523, 2014/0524, 2014/0525 y 2014/0526 interpuestas por GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. contra Acuerdos de la Subdirectora General de Inspección de fecha 12/6/14 por los que se dictan actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 [Procedimiento Ordinario Nº 519/2015].

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTES : ELEKTRA, S.A. y GRUPO ELEKTRA XXI, S.L., representadas por el Procurador Sr. Ors Simón y dirigidas por la Letrada Sra. Bidegorri Diliz.

- DEMANDADA : DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Sra. Urizar Arancibia y asistida por el Letrado Sr. Chacón Pacheco.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 17/9/15 tuvieron entrada en esta Sala sendos escritos por los que el Procurador Sr. Ors Simón, actuando en representación de las entidades ELEKTRA, S.A. y GRUPO ELEKTRA XXI, S.L., interpuso sendos

recursos contencioso-administrativos contra las Resoluciones descritas en el encabezamiento. Dichos recursos quedaron respectivamente registrados con los Números 518/2015 y 519/2015. En virtud de Auto de fecha 27/11/15 se acordó la acumulación al presente recurso (el más antiguo) del Procedimiento Ordinario N° 519/2015.

**Segundo.**

En los escritos de demanda, presentados con fechas 8/1/16 y 12/1/16, se solicitó de este Tribunal el dictado de Sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados y que damos por reproducidos.

**Tercero.**

Por su parte, la demandada, en el escrito de contestación presentado en fecha 12/2/16, y con base en los hechos y fundamentos de derecho en el mismo contenidos, interesó el dictado de Sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de las actoras.

**Cuarto.**

Por Decreto de fecha 1/3/16 se fijó en 8.856.997,56 euros la cuantía del presente recurso, sin perjuicio de estar a lo que se resuelva definitivamente en Sentencia.

**Quinto.**

No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba pero sí trámite de conclusiones, en los escritos de éstas (presentados con fechas 21/3/16 y 11/4/16, respectivamente) las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**Sexto.**

Se señaló para la votación y fallo el día 22/9/16, fecha en que tuvo lugar tal diligencia, quedando los autos conclusos para el dictado de la presente resolución.

**Séptimo.**

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación del presente recurso.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se interpone por la representación de las mercantiles ELEKTRA, S.A. y GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. recurso contra las Resoluciones N° 32201 y 32200, ambas de fecha 11/6/15, desestimatorias de las reclamaciones económico- administrativas que siguen:

-Reclamaciones económico-administrativas n° 2014/0527, 2014/0528, 2014/0529, 2014/0530, 2014/0531, 2014/0532, 2014/0533, 2014/0534, 2014/0535 y 2014/0536 formuladas por ELEKTRA, S.A. contra los Acuerdos de la Subdirectora General de Inspección de fecha 5/6/14 por los que se dictan actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 e imponen las sanciones derivadas de dichas liquidaciones [Resolución N° 32201].

-Reclamaciones económico-administrativas n° 2014/0522, 2014/0523, 2014/0524, 2014/0525 y 2014/0526 formuladas por GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. contra Acuerdos de la Subdirectora General de Inspección de fecha 12/6/14 por los que se dictan actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 [Resolución N° 32200].

En disconformidad con las Resoluciones objeto de impugnación, la demandante interesa se reputen contrarias a Derecho, e instando su declaración de nulidad de pleno derecho ex artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), solicita que se estimen las pretensiones deducidas tanto en las demandas como en las previas reclamaciones económico-administrativas acumuladas, con declaración de lo que a continuación sigue:

A) En primer lugar, en lo que respecta a la Resolución N° 32201, desestimatoria de las reclamaciones económico- administrativas nº 2014/0527, 2014/0528, 2014/0529, 2014/0530, 2014/0531, 2014/0532, 2014/0533, 2014/0534, 2014/0535 y 2014/0536 formuladas por ELEKTRA, S.A.:

-La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por los ejercicios sometidos a inspección atendiendo a la indebida imputación de dilaciones a la recurrente.

-De acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 147 NFGT, con motivo de la prescripción de los ejercicios por causa del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, proceder a anular las liquidaciones practicadas, bien por prescripción, bien por el incorrecto cálculo de los correspondientes intereses de demora.

-La nulidad o, en su defecto, la anulación de los Acuerdos de liquidación números 2014001116, 2014001117, 2014001118, 2014001119 y 2014001242.

-Y, por último, la improcedencia de las sanciones derivadas de los actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, anulando las mismas.

B) En segundo término, en lo que se refiere a la Resolución N° 32200, desestimatoria de las reclamaciones económico- administrativas nº 2014/0522, 2014/0523, 2014/0524, 2014/0525 y 2014/0526 formuladas por GRUPO ELEKTRA XXI, S.L.:

-La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por los ejercicios sometidos a inspección.

-De acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 147 NFGT, con motivo de la prescripción de los ejercicios por causa del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, proceder a anular las liquidaciones practicadas, bien por prescripción, bien por el incorrecto cálculo de los correspondientes intereses de demora.

-La nulidad o, en su defecto, la anulación de los Acuerdos de liquidación números 2014001111, 2014001112, 2014001114, 2014001114 y 2014001245.

Ambas demandas, extensas y prolijas, apoyan tales pretensiones de forma coincidente (más allá de las singularidades relativas a las dilaciones imputadas a una y otra mercantil y que la imposición de sanciones se circunscribe a ELEKTRA, S.A.) en los motivos de impugnación siguientes:

-En primer lugar, se alega que se ha de declarar prescrito el derecho de la Hacienda Foral a calificar una operación (la concesión del préstamo participativo) materializada y formalizada en un ejercicio prescrito, el 2004, no resultando de aplicación en este caso las Sentencias de la Sala Tercera aludidas por las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa impugnadas en tanto que aludirían a un supuesto diferente, el del fraude de ley, siendo así que la Inspección ni ha utilizado tal figura jurídica ni la cláusula antielusión del artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFGTG). Advierte, trayendo a colación la Sentencia de la Sala Tercera (Sección 2ª) de 26 de octubre de 2015 (rec. 1867/2013), que mientras que en aquéllos precedentes la Administración no actuó, en éste caso sí que lo hizo, dictando las pertinentes liquidaciones que corroboraban la existencia del préstamo y la plena validez de sus efectos para los ejercicios ahora inspeccionados.

-En segundo término, se invocan los apartados 2º y 3º del artículo 147 NFGTG al apreciar la prescripción del derecho de la Administración para liquidar por haberse excedido la Inspección del plazo legal habilitado para la misma toda vez que no son de apreciar las dilaciones que se imputan a las recurrentes y, consiguientemente, no haber lugar a la liquidación de los intereses en la forma realizada por la Inspección.

-En tercer lugar, se esgrime la vulneración de los principios de seguridad jurídica ( artículo 9,3 de la Constitución ) y de confianza legítima. Sostiene que desde la concesión en el año 2004 a la entidad GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. del régimen especial de Sociedad de Promoción de Empresas (lo que se enmarcaría en una operación de reestructuración conocida, comunicada y autorizada por la Hacienda Foral) y hasta el ejercicio 2013, ésta ha venido siendo idéntica e igualmente conocida, comprobada y nunca cuestionada en las sucesivas comprobaciones realizadas por la Hacienda Foral en todos los ejercicios ahora inspeccionados. Añade que la confianza legítima generada en las recurrentes de su recto proceder ha sido quebrada por un cambio radical de criterio por parte de la Administración Tributaria, conculcando con ello el principio de seguridad jurídica. Y concluye reseñando que la Hacienda Foral debe quedar vinculada por su actuación previa, manifestada en numerosas ocasiones y actuaciones y por diferentes estamentos que han venido a confirmar, todos ellos hasta la fecha, el legítimo proceder de las contribuyentes.

-Como cuarto motivo impugnatorio, bajo la rúbrica de " procedimientos de comprobación anuales " advierte que las actuaciones llevadas a cabo por el Servicio de Gestión durante los ejercicios 2007 a 2011 constituyeron verdaderas actuaciones de comprobación de la totalidad de los aspectos, requisitos y operativa del régimen de Sociedad de Promoción de Empresas otorgado a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. (incluido el préstamo participativo) y sus conclusiones, expresamente manifestadas a través de los sucesivos acuerdos de liquidación, no incluyen cuestionamiento de la calificación del préstamo participativo otorgado por GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. a ELEKTRA, S.A. En consecuencia, considera que las actuaciones de comprobación efectuadas por el Servicio de Gestión de la Hacienda Foral han de producir efectos preclusivos y las liquidaciones resultantes deben tener el carácter de definitivas.

-En quinto término, por lo que se refiere a la calificación del préstamo participativo formalizado entre las recurrentes, afirma que ésta es la que necesariamente resulta de las disposiciones legales y doctrina legal que le resulta de aplicación y sin que sea dable que la Hacienda Foral se arrogue " una potestad legislativa que le permita descalificar su consideración legal de negocio jurídico de préstamo ". Resalta que tal préstamo participativo se incardina dentro de una política empresarial ajustada al buen hacer de un diligente empresario y destaca lo irrelevante de las prórrogas producidas a efectos de su calificación.

-En sexto lugar, se invoca la incorrecta aplicación del artículo 12 NFGTG. Incidiendo en que la naturaleza del negocio celebrado entre las partes es la de un préstamo participativo, destaca que ello no puede verse afectado ni abocar a una calificación distinta por el hecho de que éste haya podido resultar gravoso, por haber sido celebrado entre partes vinculadas o porque el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS) otorgase a las Sociedades de Promoción de Empresas un régimen fiscal especial. En este sentido, destaca la identidad del préstamo que nos ocupa con otros dieciocho otorgados por GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. (a otras entidades vinculadas) y que han sido objeto de revisión por parte de la Inspección sin que se haya procedido por ésta a su calificación como negocio jurídico diferente.

-En séptimo término, se aduce que las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa objeto de impugnación contienen una " reformatio in peius " prohibida por el ordenamiento jurídico. Ello en tanto que " corrigen " la actuación de la Inspección previo rechazo de su proceder calificador, " subsanando su error " con la aplicación de una institución diferente, la simulación, más gravosa para la actora que la calificación, y que posibilita, en el caso de ELEKTRA, S.A., la confirmación de la imposición de la sanción pese a la inapreciada conducta simulatoria por la Inspección a lo largo de casi dos años de procedimiento inspector.

-Como octavo motivo de impugnación, intitulado " calificación vs ajuste por operaciones vinculadas ", se incide en que de entre los mecanismos que pudo la Administración aplicar frente al negocio jurídico analizado en cualquiera de los diferentes momentos en los que ha tenido ocasión de hacerlo, si consideraba que la remuneración pactada entre las partes resultaba superior a la de mercado (extremo éste que niega la recurrente), debería haber acudido al procedimiento previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para operaciones vinculadas, en lugar de recurrir a la figura de la calificación.

-Finalmente, y exclusivamente en lo que a la mercantil ELEKTRA, S.A. se refiere, se impugnan las sanciones que le son impuestas. De una parte, al entender que la conducta por ésta desplegada no es susceptible de ser considerada como antijurídica ni catalogarse como culpable, siendo de apreciar una interpretación razonable de la norma máxime merced al desarrollo de una actuación amparada en el régimen concedido por la Diputación Foral en tanto que conocedora de la operativa que desarrollaba. De otra, poniendo de manifiesto que el Acuerdo sancionador carece de la motivación necesaria o suficiente.

## Segundo.

Frente a las pretensiones expuestas y los motivos en los que las mismas se fundan, la representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA formula oposición en un escrito de contestación en el que, dando respuesta conjunta a ambas demandas, interesa la desestimación de éstas. Tras traer a colación los hechos que considera relevantes, con carácter previo al examen individualizado de cada uno de los motivos impugnatorios, desgrana el iter seguido por las recurrentes antes de la concesión en fecha 1/12/14 por parte de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. a ELEKTRA, S.A. de préstamo participativo por importe de 12.000.000 de euros, así como la principal consecuencia de éste (esto es, la prestamista, que gozaba de la calificación Sociedad de Promoción de Empresas, no tributaba por los intereses recibidos y la prestataria se deducía como gastos el importe de los intereses abonados).

Advierte que no cabe hablar de economía de opción sino de un " montaje societario " merced al cual ELEKTRA, S.A. se desprendía de fondos propios para posteriormente recibirlos en forma de préstamo participativo, llamando la atención sobre " lo absurdo de en lugar de destinar dichos fondos a su financiación " destinarlos " a operaciones societarias que culminaron con la vuelta del dinero en forma de préstamo ". Igualmente, resalta la " profunda y motivada reflexión que la Actuaría " realiza del préstamo participativo en cuestión y de su adecuación al marco del artículo 60 NFIS, llevándole a concluir que la calificación de la naturaleza jurídica del contrato suscrito en fecha 1/12/04 y de sus tres prórrogas como préstamo participativo es incorrecta toda vez que de su contenido se desprende que no puede ser considerado como tal préstamo, ya participativo, ya ordinario. Lo que justifica con base en los argumentos siguientes:

-La cláusula del contrato referida al tipo de interés variable no se acomoda a las características de retribución variables recogidas en el 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.

-El contrato no prevé la obligación de devolver el dinero recibido por el prestatario en un plazo determinado.

-El artículo 12 NFGTG establece que las obligaciones se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma que los interesados hubieran dado al mismo y, por tanto, ha de prevalecer el fondo sobre la forma.

-A tenor del artículo 1281 del Código civil , cuando el contenido del contrato pareciera contrario a las intenciones de los contratantes, prevalecerá la intención sobre el tenor literal. El verdadero objeto es la participación en el capital, como único accionista, de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L, lo que implica que el contrato por el que se prestan 12.000.000 de euros deba calificarse como aportación a los fondos de ELEKTRA, S.A. y, por tanto, calificar los intereses devengados como dividendos que reparte ELEKTRA, S.A. a su accionista, GRUPO ELEKTRA XXI, S.L.

En cuanto a la oposición que de forma individualizada se realiza a cada uno de los motivos de impugnación esgrimidos de contrario, podemos destacar lo que sigue:

-En primer término, a propósito de la pretendida prescripción del derecho de la Hacienda Foral a calificar la concesión del préstamo participativo en tanto materializada y formalizada en un ejercicio prescrito, invoca la doctrina legal que posibilitaría el desbloqueo que a su juicio comportaba la imposibilidad de investigar en base a datos obrantes en ejercicios prescritos, significando que a ello no obsta si se ha mediado o no la consideración de fraude de ley.

-En segundo lugar, por lo que a las dilaciones imputadas a las actoras, y remitiéndose a los Fundamentos Jurídicos Sexto y Octavo de las Resoluciones impugnadas, rechaza la argumentación de contrario desplegada, haciendo referencia a períodos concretos y sentando una serie de líneas generales que pasan, en esencia, por la consideración de documentos públicos de las diligencias extendidas en los procedimientos, por la circunstancia de que en las mismas se hicieron constar los efectos de los retrasos sin que las demandantes plantearan cuestión al respecto y por el hecho de que toda la documentación que la Actuaría fue demandando resultaba imprescindible.

-En tercer término, con respecto a la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de respeto a la confianza legítima, subraya que el objeto de la litis no es el proyecto empresarial y los datos que condujeron a la calificación de GRUPO ELEKTRA XXI, X.L. como Sociedad de Promoción de Empresas, sino que se circunscribe al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2011, referido a la aplicación de tal régimen especial. Significa que el conocimiento que de contrario se alega nunca podría alcanzar a un préstamo participativo que no se había

concertado y que tras su realización fue investigado por la Inspección. Así las cosas, concluye que lo que se conocía y aprobó fue un concreto régimen tributario en base a un proyecto y después se investigaron los hechos realizados en el ámbito de dicho régimen especial con el resultado que ahora se juzga.

-Por lo que al motivo intitulado como " procedimientos de comprobación anuales ", destaca que no debe confundirse la labor de comprobación del Servicio de Gestión con la de inspección desarrollada por el Servicio de Inspección. Rechaza que haya existido extralimitación por parte de éste último, máxime si se tiene en cuenta que las demandantes en ningún momento de la comprobación ni de la inspección destacaron los extremos que ahora parecen cruciales para sus pretensiones. Igualmente, rebate el alegado carácter preclusivo de las actuaciones de comprobación recordando que las actuaciones del Servicio de Gestión se encuadran en un procedimiento iniciado por autoliquidación, mientras que las de Inspección lo hicieron en lo referente a la aplicación del régimen fiscal especial derivado de la condición de Sociedad de Promoción de Empresas.

-En quinto lugar, en relación con la calificación del préstamo participativo formalizado entre las recurrentes, y destacando el hecho de que ELEKTRA S.A. se hubiese desprendido de 16.000.000 euros de tesorería para suscribir un contrato de préstamo con GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. que previamente había recibido 12.000.000 euros, sostiene que no puede ampararse tal operación en la autonomía de la voluntad o entenderse como un supuesto de economía de opción.

-En sexto término, en lo que hace a la incorrecta aplicación del artículo 12 NFGTG, destaca que las actoras no justifican cuál hubiera sido el procedimiento correcto si bien infiere que están haciendo alusión al fraude de ley. Habida cuenta de las circunstancias concurrentes, postula la idoneidad de la recalificación operada por la Inspección dados los elementos existentes que llevaban a concluir que lo suscrito como contrato préstamo participativo en realidad no era tal.

-En lo que a la aducida " reformatio in peius " en la que incurrirían las Resoluciones impugnadas, sostiene que se hace un erróneo planteamiento de la misma por la recurrente toda vez que el Tribunal Económico-Administrativo Foral no ha situado en peor posición a las actoras en tanto que se ha limitado a confirmar lo actuado por la Inspección, y ello, todo lo más, de forma distinta a la realizada por ésta.

-En octavo lugar, con respecto a la " calificación vs ajuste por operaciones vinculadas ", se limita la demandada a cuestionarse si entra dentro de lo razonable y fuera del ámbito meramente teórico el que el contrato suscrito entre las demandantes hubiera sido tal de no mediar la vinculación societaria existente. Dando respuesta negativa a tal pregunta, significa que tal dato resulta especialmente revelador para el análisis de la operación llevada a cabo.

-Finalmente, en cuanto a las sanciones que son impuestas a ELEKTRA, S.A., rebate que pueda predicarse una interpretación razonable de la norma. Asevera que no nos encontramos ante un hecho aislado, el negocio jurídico pactado por las demandantes, sino que tal negocio -calificado como préstamo participativo- viene precedido y acompañado de distintas operaciones societarias tendentes a crear una situación que permitiera la suscripción del contrato. Integrando una conducta dolosa, resulta ajustada a Derecho la imposición de las sanciones dado que nos encontramos ante unos hechos que infringen la normativa (el impago de la cuota tributaria por el contrato) con la concurrencia de culpabilidad a tenor de los actos previos y coetáneos habidos.

### Tercero.

Expuestas las respectivas posiciones de las partes, se hace preciso realizar una serie de consideraciones a propósito de la base fáctica sobre la que la controversia jurídica opera:

-GRUPO ELEKTRA, S. L. se constituyó en fecha 5/11/04 como consecuencia de una escisión parcial de ELEKTRA, S.A., siendo calificada de Sociedad de Promoción de Empresas a los efectos previstos en el artículo 60 NFIS. El capital social de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. ascendía a 33.487.017,57 euros y sus participaciones fueron totalmente suscritas por su único socio, Holdelek, S.L. mediante aportaciones dinerarias por importe de 15.000.000 de euros y aportaciones no dinerarias de 18.487.017,57 euros, consistente en la entrega de las participaciones de las mercantiles Vydektra, S.A., Oleta Berri, S.L. y Eléctrica Álvarez, S.A.

-En fecha 1/12/04, GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. concedió préstamo participativo por importe de 12.000.000 de euros a ELEKTRA, S.A. La prestamista ostenta la titularidad del 99,99% de las acciones de la prestataria. El plazo del préstamo era de cinco años y un día, susceptible de ser prorrogado de mutuo acuerdo entre las partes, siendo ulteriormente objeto de tres prórrogas (de fechas 2/12/09, 2/12/10 y 23/2/12). Preveía que la amortización se

realizase en un pago total en la fecha del vencimiento del préstamo. El tipo de interés se fijaba en un 0% como retribución fija más un interés variable determinado en función del beneficio de la prestataria, fijándose como límite máximo el 45%. Los intereses vencidos y no satisfechos devengaban nuevos intereses.

-A resultas del préstamo, ELEKTRA, S.A. dedujo de su cuenta de resultados como gastos financieros durante los años 2004 a 2012, ambos inclusive, los intereses abonados cuyo importe ascendió a 28.775.135,49 euros. Por su parte, la prestamista, GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. -por virtud del artículo 60 NFIS y del régimen especial que le era de aplicación- declaraba exentos los intereses percibidos, realizando un ajuste extracontable negativo para deducir de la base imponible del impuesto el importe que aparecía recogido en la contabilidad como ingresos financieros.

-Respecto a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L., la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa inició expediente de comprobación e inspección de carácter parcial en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2007 a 2010, referido exclusivamente a la aplicación del régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas. Posteriormente, la Inspección mediante Resolución de fecha 13/11/12 comunicaba a la entidad que el expediente se ampliaba al ejercicio 2011.

Tras las actuaciones inspectoras que aparecen en el expediente se dictaron en fecha 28/3/14 sendas actas suscritas en disconformidad en las que se recogían los resultados siguientes: en los ejercicios 2007 a 2010, no resultaba ninguna cuota a ingresar o devolver; en el ejercicio 2011, resultaba una cuota a devolver por importe de 462,012 euros, coincidente con lo recogido en la autoliquidación presentada por la actora.

La recurrente presentó un escrito de alegaciones en el que solicitaba se anulasen las citadas actas y que en su lugar se confirmaran las autoliquidaciones previamente presentadas. Con fecha 12/6/14 la Subdirectora General de Inspección dictó sendos acuerdos por los que confirmaba las actas previamente dictadas, practicando las pertinentes liquidaciones a tenor de lo recogido en éstas. Contra dichas liquidaciones tributarias se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas que, tras su acumulación, fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa en virtud de la Resolución Nº 32200, de 11/6/15.

-Respecto a ELEKTRA, S.A., la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa inició expediente de comprobación e inspección de carácter parcial en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2007 a 2010, referido exclusivamente a los gastos financieros derivados de préstamos participativos. Posteriormente, la Inspección mediante diligencia de fecha 28/3/14 comunicaba a la entidad que el expediente se ampliaba al ejercicio 2011.

Tras las actuaciones inspectoras que aparecen en el expediente se dictaron en fecha 28/3/14 sendas actas y propuestas de liquidación en las que se recogía un aumento de la base imponible derivada de la calificación como gastos fiscalmente no deducibles de los importes deducidos en concepto de intereses del préstamo participativo, toda vez que la Inspección venía a calificar el pretendido préstamo participativo como aportación al capital de ELEKTRA, S.A. por parte de su accionista, GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. y, en su virtud, los intereses devengados por el mismo eran considerados dividendos que repartía ELEKTRA, S.A. a su accionista.

Tras las pertinentes alegaciones por ELEKTRA, S.A., con fecha 5/6/14 la Subdirectora General de Inspección dictó sendos acuerdos por los que confirmaba las actas previamente dictadas, practicando las pertinentes liquidaciones a tenor de lo recogido en éstas. Contra dichas liquidaciones tributarias se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas que, tras su acumulación, fueron desestimadas en virtud de la Resolución Nº 32200, de 11/6/15. Asimismo, fueron incoados los expedientes sancionadores de los que resultó la imposición de las sanciones recogidas en las liquidaciones tributarias impugnadas.

#### Cuarto.

Sintetizados en la forma que antecede tanto los hechos esenciales para la comprensión de la controversia como las respectivas posiciones de las partes, serán objeto de examen los distintos motivos de impugnación que se invocan, siendo el primero de ellos el relativo a la alegada prescripción del derecho de la Hacienda Foral a calificar una operación (la concesión de un préstamo participativo) materializada y formalizada en un ejercicio prescrito, el 2004, rebatiéndose a este respecto la aplicación al presente caso de las Sentencias de la Sala Tercera que se mencionan en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa impugnadas en tanto que se refieren a un supuesto diferente, el fraude de ley, siendo así que la Inspección ni ha utilizado tal figura jurídica ni la cláusula antielusión del artículo 14 NFGTG. Se advierte, trayendo a colación la Sentencia de la Sala Tercera (Sección 2ª) de 26 de octubre de 2015 (rec. 1867/2013), que mientras que en aquéllos precedentes la



Administración no actuó, en éste caso sí que lo hizo, dictando las liquidaciones que corroboraban la existencia del préstamo y la plena validez de sus efectos para los ejercicios ahora inspeccionados.

La cuestión que se plantea ha sido resuelta por la Sala Tercera rechazando la prescripción de la potestad de comprobación de la Administración Tributaria, posibilitando el que ésta recaiga sobre operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que produzcan efectos en ejercicios no prescritos. Al margen de las Sentencias que se aluden en las Resoluciones impugnadas o se traen a colación por la demandada, pueden citarse las recientes Sentencias de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2ª) de 16 de marzo de 2016 (rec. 3162/2014 ) y de 17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015 ).

Así, en la Sentencia de 16 de marzo de 2016 (rec. 3162/2014 ), con remisión precisamente a la Sentencia de 26 de octubre de 2015 (rec. 3261/2014 ), se afirma que « el actual criterio de la Sala, con superación del mantenido en la mencionada sentencia de 4 de julio de 2014 (rec. de cas. 581/2013) es el que se expresa en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2015 (rec. de cas. 4075) [¿] La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio ( art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963 ) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 ( art. 109 LGT 1963 ) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir [¿] No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos [¿] Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las Sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio " [¿] ».

A tenor de lo anterior, solo se puede concluir que la imprescriptibilidad se predica en todo caso de la potestad de comprobación e investigación de la situación tributaria, resultando indiferente el que tales actuaciones de comprobación afecten a ejercicios que ya fueron liquidados (en orden a una recalificación de la operación a la que se referían, como aquí sucede), traigan causa de la aplicación de la cláusula antielusión del artículo 14 NFGTG o respondan a un supuesto de fraude de ley. Ante la mediana claridad de la doctrina legal al respecto, procede desestimar el motivo.

#### Quinto.

El segundo de los motivos de impugnación se centra en las dilaciones imputadas a las demandantes. Con invocación de los efectos prevenidos en los apartados 2º y 3º del artículo 147 NFGTG, se aprecia la prescripción del derecho de la Administración para liquidar por haberse excedido la Inspección del plazo legal habilitado para la misma toda vez que no han de ser consideradas como tales las dilaciones que se imputan a las recurrentes y, consiguientemente, no ha lugar a la liquidación de los intereses en la forma realizada por la Inspección. Ello no obstante, dos consideraciones han de realizarse con carácter previo.

De una parte, que ya en relación a ELEKTRA, S.A., ya con respecto a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L., las alegaciones formuladas en la vía económico-administrativa se circunscribían a la prescripción del derecho a liquidar únicamente respecto a los períodos 2007 y 2008 (cuestión que es abordada en los Fundamentos de Derecho 6º a 8º de las Resoluciones recurridas). A resultados de lo anterior, tanto en los respectivos Apartados Segundos de las demandas como en el Suplico de las mismas se interesa la anulación de todas las liquidaciones practicadas, bien por prescripción, bien por el incorrecto cálculo de los correspondientes intereses de demora.

De otra, el examen de los diferentes hitos en los procedimientos seguidos por la Inspección frente a las demandantes exige su análisis de forma individualizada, tomando como base para ello la exposición que en las respectivas demandas a tal respecto se ofrece. A este respecto, es de resaltar que la contestación de la demandada

se realiza de forma conjunta -más allá de determinados aspectos que se singularizan- lo que, sin duda, dificulta la obtención de una respuesta pormenorizada a cada una de las cuestiones que de contrario se suscitan. En todo caso, sí que expone la Administración una serie de líneas generales que entiende deben presidir el examen que de los procedimientos se propone por las recurrentes:

-Que las diligencias extendidas en los procedimientos tienen la consideración de documentos públicos que sirven para hacer constar hechos y manifestaciones del obligado tributario o de su representante (artículo 94,8 NFGTG).

-Que en todas las diligencias se deja constancia de los efectos de los retrasos y, en particular, si éstos son imputables al contribuyente.

-Que en ninguna de las diligencias extendidas la representación de las demandantes reflejó ninguna cuestión al respecto, admitiendo lo recogido en las mismas. -Que las actoras omiten un extremo del máximo interés cual es que en todos los casos, o bien fue el representante de ellas el que solicitó los distintos aplazamientos para cumplimentar los datos requeridos por la Inspección, o bien se produjo sin más la inasistencia de las entidades a la comparecencia requerida por la Inspección.

-Y que toda la documentación requerida resultaba imprescindible para que la Actuaría pudiera continuar los procedimientos, lo que motivaba el que por parte de ésta se reiterase la solicitud de documentos ya que sin los mismos no podía continuar la investigación.

#### 1. Dilaciones imputadas a ELEKTRA, S.A.

Partiendo de que la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar en fecha 3/7/12 y la notificación de los actos de liquidación se produjo en fecha 6/6/14, habían transcurrido entre ambas un total de 703 días. La Inspección imputa a la actora 345 días de dilaciones injustificadas y, en consecuencia, las actuaciones solo habrían durado 358 días.

A resultas de lo anterior, y teniendo que concluir las actuaciones de comprobación e investigación en el plazo de doce meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo (artículo 147,1 NFGTG), sólo habrían restado siete días para que puedan producirse los efectos previstos en el artículo 147,2 a) NFGTG, esto es, el no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones inspectoras durante el plazo señalado en el artículo 147,1 NFGTG. Sentadas tales premisas no controvertidas, en la demanda se distinguen dos Apartados. El primero, relativo al " incorrecto cómputo de las dilaciones "; el segundo, con respecto a " las dilaciones imputables al contribuyente ".

En cuanto al " incorrecto cómputo de las dilaciones ", parte la demandante del cuadro contenido en el folio 157 de los autos y sostiene, con base en el artículo 47 del Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (RITG), que han de descontarse aquellos días en los que se han realizado diligencias. En particular, alude a los días 13/11/12, 9/5/13, 28/5/13, 12/9/13, 20/11/13, 19/12/13 y 28/3/14. Sobre tal particular, la demandada advierte de que en el citado cuadro se contienen diligencias que resultan de solicitudes de aplazamiento de comparecencia o por incomparecencias, rechazando que tales días puedan ser descontados.

En efecto, la tesis que postula la recurrente en orden a no considerar tales días como dilaciones imputables por mor de este motivo, resulta acomodaticia o de conveniencia y no puede ser acogida. Todos y cada uno de los períodos de disconformidad que se alegan responden, bien a solicitudes de aplazamiento de comparecencia por la actora, bien a incomparecencias de ésta. Así las cosas, no aparece debidamente justificado el que por el mero hecho de firmar la diligencia en el día en cuestión, éste haya de ser excluido del cómputo toda vez que el cómputo se había iniciado por la Administración, bien al día siguiente de la solicitud de aplazamiento, bien una vez cumplido el plazo dado en el supuesto de la incomparecencia de la demandante, poniéndosele de manifiesto tal circunstancia precisamente en la siguiente comparecencia de ésta.

En cuanto al cómputo de " las dilaciones imputables al contribuyente ", se distinguen cinco períodos -recogidos en el cuadro del folio 160 de los autos- y que podemos resumir como sigue:

-En el primer período (comprendido entre la notificación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en fecha 3/7/12 y la firma de la primera diligencia en fecha 13/11/12), se aduce la falta de advertencia inicial. En tal lapso temporal se le imputa una dilación de siete días porque, a petición de la actora, tuvo lugar el

aplazamiento. No obstante, llama la atención la recurrente sobre el hecho de que la Inspección no le advirtió previamente de que esos días de dilación le iban a ser imputados como dilaciones sino que solo se hizo constar tal circunstancia en la diligencia extendida en fecha 13/11/12 (utilizando entonces la expresión " se le comunica ", en lugar de hacerlo constar antes o de " se le comunicó "). Colige de todo ello una falta de información de sus derechos.

-En cuanto al segundo período (que abarca desde la fecha de la primera diligencia, el 13/11/12, y la diligencia cuarta, de fecha 28/5/13), destaca lo siguiente:

a) Innecesariedad de la " justificación " solicitada. Razona que si la finalidad del inicio de las actuaciones era comprobar los gastos financieros del crédito participativo, resulta cuestionable el que se le requiriese en orden justificar " el destino del préstamo participativo " todos los " elementos anteriores a que se pactaran las prórrogas " e, incluso, las propias prórrogas en tanto que ya habría sido entregado en fecha 10/9/12. Resalta que, aún así, se le siguió solicitando información con el fin de alargar el procedimiento inspector y sin que la información requerida pudiese influir en la calificación realizada " ab initio " de las cantidades entregadas por el préstamo. Considera que para tal calificación era indiferente el destino dado a tales cantidades y concluye que el criterio ya estaba formado. En suma, rechaza el que se le puedan imputar 179 días de dilación para presentar un escrito explicativo que en modo alguno impedía la continuidad de las actuaciones inspectoras.

b) Inactividad de la Inspección respecto de la actora desde el 13/11/12 hasta el 28/5/13, período superior a seis meses y, consecuentemente, improcedencia de considerar interrumpida la prescripción (artículo 147 NFGTG). Significa que después de la imputación de 179 días por el retraso en la entrega del escrito relativo a la justificación del destino del crédito participativo, y de esperar más de seis meses por él, el mismo día en el que lo cumplimentó y sin haber analizado el mismo, la Inspección solicitó la justificación del reparto de los dividendos a favor de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L., información similar a la que le había solicitado en fecha 13/11/12.

-En el tercer período, comprendido entre el 28/5/13 y el 12/9/13, se le imputan 41 días de dilación respecto de los que se muestra disconforme por los motivos que siguen:

a) La " reprobable actuación de la Inspección: imputación de dilaciones sin cita previa ". Trae a colación el intercambio de correos que tuvo lugar entre el Abogado de la actora y la Inspectora. Caracterizados por un tono informal, se proponían o posponían comparecencias. En uno de ellos, expresa la Actuaría que "s i os parece bien quedamos el 2 de agosto a las 13:30. Espero vuestra confirmación ", obteniendo como respuesta el que podían " pasarse por la empresa " en tanto que en ésta dispondrían de toda la documentación que pudieran precisar, si bien añade que las instalaciones de la mercantil era posible que estuvieran cerradas en el mes de Agosto. Pese a lo anterior, se significa que en la diligencia de fecha 12/9/13 se reseña por la Inspectora que " se le citó para el 2 de agosto de 2013 a las 12:30 [¿] indica que en agosto no puede porque la empresa se encuentra de vacaciones ya cerrada, por lo que solicitó un aplazamiento hasta el día de hoy. Se le comunica que se considera imputable al obligado tributario a todos los efectos legales ".

b) La solicitud de información nuevamente irrelevante para la inspección en curso. En este caso, so pretexto del escrito de fecha 28/5/13 en el que se expone la política de concesión de créditos participativos. Alega que nada impidió a la Inspección haberlo solicitado antes.

c) La solicitud de comparecencia y de aportación de nueva documentación en período vacacional. Rechaza 41 días de dilaciones que se le imputan. Refiere que desde el 28/5/13 no se puso la Inspección en contacto con la entidad hasta el 22/7/13, " supuestamente emplazándol e " para el 2/8/13. Refiere que no se le informó del calendario vacacional y hubieron de someterse a los " caprichosos requerimientos de la Inspección ".

-En el cuarto período, que abarca desde el 12/9/13 hasta el 20/11/13, se rechaza que se le imputen seis y cinco días al no existir causa a que obedezcan por cuanto que ninguna actuación habría tenido lugar en tal lapso temporal. Alude a que mediaron citaciones telefónicas para comparecencias de las que posteriormente no quedaba constancia en cuanto al objeto de las mismas.

-Finalmente, respecto del quinto período, que media entre el 20/11/13 y el 28/3/14, se asevera que la Actuaría estuvo durante tres meses esperando " pacientemente " a que el demandante se pusiese en contacto con ella para firmar las actas (desde el 19/12/13 al 28/3/14) y así se plasma en la diligencia del 28/3/14 (" se le concedió aplazamiento hasta el día de hoy "). No obstante, enfatiza en que lo cierto es que en fecha 19/12/13 pidió la mercantil

aplazamiento pero que a partir de tal momento se sucedieron conversaciones y comunicaciones sin que se concretase cita anteriormente a tal fecha.

En base a todo ello, considerando no interrumpida la prescripción y no pudiendo, además, exigirse los intereses de demora desde que se produjo el incumplimiento del plazo hasta la finalización del procedimiento, interesa la anulación de todas las liquidaciones practicadas, bien por prescripción, bien por cálculo erróneo de los correspondientes intereses de demora.

## 2. Dilaciones imputadas a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L.

En este caso, la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar en fecha 3/7/12 y la notificación de los actos de liquidación se produjo el 16/6/14, habiendo transcurrido, consecuentemente, 713 días. La Inspección imputa a la actora 383 de dilaciones injustificadas por lo que las actuaciones solo habrían durado 330 días y, por ende, habrían restado 35 días para la producción de los efectos previstos en el artículo 147,2 a) NFGTG.

Siguiendo un esquema idéntico al que se acaba de exponer respecto de ELEKTRA, S.A., se distinguen dos Apartados. El primero, relativo al " incorrecto cómputo de las dilaciones "; el segundo, con respecto a " las dilaciones imputables al contribuyente ".

En lo que concierne al " incorrecto cómputo de las dilaciones ", parte la demandante del cuadro obrante al el folio 964 de los autos y sostiene, con base en el artículo 47 RITG, que han de descontarse aquellos días en los que se han realizado diligencias. En particular, se refiere a los días 13/11/12, 9/5/13, 28/5/13, 12/9/13, 8/10/13, 20/11/13, 19/12/13 y 28/3/14. Dando por reproducido el razonamiento anteriormente expuesto a propósito de la otra recurrente, ELEKTRA, S.A., no es dable acoger la alegación que pretende la exclusión de los ocho días de dilaciones que se imputan a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. por este motivo.

Por lo que respecta al cómputo de " las dilaciones imputables al contribuyente ", se distinguen los tres períodos que se resumen en el cuadro del folio 967 de los autos. A saber:

-En el primer período, comprendido entre la notificación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en fecha 3/7/12 y la firma de la primera diligencia en fecha 13/11/12, se invoca la falta de advertencia inicial. Destaca que se le imputa una dilación de siete días porque, a petición de la actora, tuvo lugar el aplazamiento. Sin embargo, destaca el hecho de que la Inspección no le advirtiera previamente de que tales días de dilación le eran imputables a la obligada tributaria sino que solo se hizo constar esa circunstancia en la diligencia del 13/11/12 (utilizando la expresión " se le comunica ", en lugar de hacerlo constar antes o haciendo uso de la expresión " se le comunicó "). Infiere de lo anterior falta de información de sus derechos.

-En cuanto al segundo período (que abarca desde la fecha de la primera diligencia, el 13/11/12, y la diligencia séptima de fecha 20/11/13), destaca que se le imputan 269 días de dilaciones con los que no está de acuerdo por lo que a continuación sigue:

a) La " reprobable actuación de la Inspección: imputación de dilaciones sin cita previa ". Reproduce las consideraciones que con anterioridad hemos expuesto con respecto al intercambio de correos -en tono informal- entre los representantes de la actora y la Inspectora. También aquí en uno de los mensajes se expresa por la Inspectora que " si os parece bien quedamos el 2 de agosto a las 13:30. Espero vuestra confirmación ", emplazándose la representación de la actora en la respuesta a que pasasen por la empresa pues allí podían disponer de toda la documentación, si bien precisando que en Agosto las instalaciones podían estar cerradas. Sin embargo, en diligencia de 12/9/13 se acaba recogiendo: " se le citó para el 2 de agosto de 2013 a las 12:30 [¿] indica que en agosto no puede porque la empresa se encuentra de vacaciones ya cerrada, por lo que solicitó un aplazamiento hasta el día de hoy. Se le comunica que se considera imputable al obligado tributario a todos los efectos legales ". Aduce que la falta de formalización de las actuaciones no puede perjudicar a la parte, quien se ha visto afectada por la imputación de una dilación que, de haberse documentado correctamente la comparecencia, no se habría producido.

b) La solicitud de comparecencia y de aportación de nueva documentación en período vacacional. Refiere que desde el 28/5/13 la Inspección no se pone en contacto hasta el 22/7/13, " supuestamente emplazándole " para el 2/8/13. Advierte que no se le informó del calendario vacacional y hubieron de someterse a los " caprichosos requerimientos " de la Inspección.

-Finalmente, respecto del tercer período, que abarca desde 20/11/13 al 28/3/14, se reproduce también aquí el que la Actuaría estuvo durante tres meses esperando "pacientemente" a que el demandante contactase para firmar las actas (desde el 19/12/13 al 28/3/14) y así se recoge en la diligencia del 28/3/14 ("se le concedió aplazamiento hasta el día de hoy"), siendo lo cierto que el 19/12/13 se pidió aplazamiento pero que a partir de tal momento se sucedieron las conversaciones y comunicaciones sin que en ningún momento se concretase cita con anterioridad.

Conforme a todo lo expuesto, se considera no interrumpida la prescripción y se insta que deben anularse todas las liquidaciones practicadas.

3. Sentado lo anterior, y descartada la alegación relativa al "incorrecto cómputo de las dilaciones", procede verificar si han de acogerse las consideraciones que por las actoras se realizan a propósito de las "las dilaciones imputables al contribuyente", lo que debe venir precedido de la exposición de los criterios que para la Sala han de protagonizar la consideración de tales dilaciones como imputables.

Establece la Sentencia Nº 471/2016 de la Sala Tercera (Sección 2ª) de 1 de marzo de 2016 (rec. 3959/2014) que « [¿] el criterio que defiende la sentencia recurrida de que cualquier retraso en la aportación de una información reclamada tiene virtualidad suficiente para entrañar una dilación imputable al contribuyente se opone a la doctrina de esta Sala [¿] Esto es, dentro del sistema de garantías que legalmente se establece para contrarrestar las potestades administrativas dentro de la relación jurídica tributaria, el establecimiento del plazo de duración de las actuaciones dentro del procedimiento inspector, adquiere especial protagonismo, al reconocérsele al contribuyente el derecho de que el procedimiento inspector ha de durar un plazo determinado, sirviendo de parámetro dicho plazo sobre el que verificar, en todo caso, las dilaciones producidas y su justificación [¿]

Declaración aquella que constituye el pórtico para anunciar que "Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información [¿] » [F.D. 4º].

Consecuentemente, al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) añade la doctrina legal un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. Asimismo, es de destacar que, como veíamos, no se ofrece por la demandada una respuesta particularizada a cada una de las cuestiones que se plantean, sentando, eso sí, una serie de líneas generales presididas por la consideración al carácter de documentos públicos de las diligencias extendidas en los procedimientos, puesto en relación con la ausencia de cuestión suscitada respecto de tales diligencias por las obligadas tributarias.

A este respecto, ha de significarse que el artículo 103 NFGTG se opone a la interpretación que la demandada postula de que las manifestaciones contenidas en las diligencias están adornadas de la presunción de veracidad al contar con la falta de oposición del obligado tributario frente a la calificación que la Inspección atribuía a las dilaciones. El artículo 103,1 NFGTG se refiere a que las "diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización", mientras que el apartado 2º del artículo 103 NFGTG alude a que "los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho".

De esta forma, la calificación de los supuestos retrasos que se documentaba por la Inspección en las diligencias constituye una manifestación unilateral de voluntad y juicio del órgano inspector que no puede conceptuarse como " hecho " que contengan las diligencias, más allá de la propia acreditación formal de que las manifestaciones fuesen emitidas por la Inspección. En consecuencia, no puede tenerse por dada conformidad implícita ni aceptación tácita alguna por parte de las obligadas tributarias que atribuyan presunción de veracidad a tales apreciaciones. Las presunciones han de recaer sobre elementos de hecho y no sobre apreciaciones y valoraciones jurídicas y procedimentales.

4. La argumentación seguida por la recurrente para rebatir las dilaciones imputadas a ambas mercantiles hace referencia a un conjunto de actuaciones de la Inspección y de " vicios " o " irregularidades " en los que por parte de ésta se habría incurrido. Dado lo prolijo de las cuestiones que se suscitan, se hace recomendable agrupar tales incidencias en tres grupos nítidamente diferenciados en atención a los motivos que se esgrimen para justificar su no consideración como dilaciones imputables: a) Falta de advertencia previa al supuesto plazo dilatorio y de las consecuencias que de ello se derivan; b) Informalidad a la hora de convocar a comparecencias a los representantes de las demandantes y nulo rigor a la hora de expresar en las diligencias el modo en que se han producido las citaciones; y c) Innecesariedad de la aportación de determinada documentación o de las justificaciones que se solicitaban.

-En primer término, en lo que respecta a la falta de advertencia previa, lleva a la actora a rechazar los siete días que a ambas mercantiles se imputan como dilaciones. Se refiere con ello al período comprendido entre las notificaciones de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en fecha 3/7/12 y las firmas de las primeras diligencias en fecha 13/11/12. Siendo cierto que medió en ambos casos aplazamiento a petición de las actoras, también lo es que la Inspección no advirtió de que los días a los que tal aplazamiento se extendiera serían considerados como imputables a las obligadas tributarias. Así las cosas, fue en la diligencia de fecha 13/11/12 cuando se hace constar que " se le comunica " tal circunstancia, revelando que tal comunicación es posterior al transcurso de los días que le resultaban imputados como dilatorios. Por tanto, acogiendo el razonamiento de la demandante, deben excluirse esos siete días en el caso de ambas mercantiles.

-En segundo lugar, es de abordar el extremo relativo a la falta de formalidad de la Inspección a la hora de convocar a comparecencias a los representantes de las demandantes y el nulo rigor al expresar en las diligencias el modo en que se habrían producido las citaciones. Se incluyen aquí, en lo que hace a ELEKTRA, S.A., los 41 días de dilación que se imputan en el período comprendido entre el 28/5/13 y el 12/9/13 por la que se califica como " reprobable actuación de la Inspección: imputación de dilaciones sin cita previa ". Igualmente, el lapso temporal que medió entre el 19/12/13, en el que la mercantil solicitó aplazamiento, y el 28/3/14, fecha en la que la Inspección se puso en contacto para la firma de las actas.

En similares términos, respecto de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L., en lo que hace al segundo período que se invoca (comprendido entre el 13/11/12 y la diligencia séptima de 20/11/13) y al tercero de ellos, referido a la solicitud de aplazamiento en fecha 19/12/13 y la circunstancia de que la Inspección dilatará la convocatoria para firmar las actas hasta el 28/3/14, sin que mediase actuación alguna entretanto.

El examen de las diligencias extendidas y del modo en que se conducía la Inspección llevan a concluir que asiste la razón a las recurrentes al considerar que no pueden considerarse como dilaciones imputables lo que en realidad constituían demoras o retrasos -atribuibles a la Inspección- en el procedimiento que se substanciaba. No puede considerarse como una citación en forma el correo electrónico remitido por la Actuaría a los representantes de las mercantiles a las 12:48 horas del 22/7/13 con el siguiente tenor: " A la vista de lo anterior, si os parece bien quedamos el día 2 de agosto a las 13:30. Espero vuestra confirmación ". Se trataba de una convocatoria supeditada a " confirmación " y ésta no se habría producido en tanto que a la Inspección se respondió que habían de buscar otra fecha y se le emplazaba, " en aras de despejar cualquier tipo de duda " y " satisfacer vuestra demanda ", a que " os acerquéis a la sede de la compañía para poder facilitaros el acceso a cuanta información o documentación disponga aquella y se os ocurra solicitar o revisar ". Así las cosas, no aparece justificado el que en diligencia de fecha 12/9/13 se reseñe por la Inspectora que " se le citó para el 2 de agosto de 2013 a las 12:30 [¿] indica que en agosto no puede porque la empresa se encuentra de vacaciones ya cerrada, por lo que solicitó un aplazamiento hasta el día de hoy ". Ello por cuanto tal citación no fue tal y, por ende, el plazo comprendido entre tal pretendida citación y la mentada diligencia no puede imputarse como dilación indebida a las mercantiles.

Siendo siete y treinta y cinco los días que, respectivamente, restaban respecto de ELEKTRA, S.A. y de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. para que operasen los efectos previstos en el artículo 147,2 a) NFGTG, la estimación tanto de esta alegación como de la precedente abocan sobradamente a acoger el motivo de impugnación, haciendo que devenga innecesario entrar a conocer del tercer grupo de incidencias que se esgrimen (las relativas a la innecesariedad de aportar determinada documentación o de las justificaciones que se solicitaban).

5. A resultas de cuanto antecede, reiterando que las Resoluciones objeto de impugnación abordaban únicamente la cuestión relativa a la prescripción del derecho a la determinación de la deuda tributaria respecto a los periodos 2007 y 2008, de conformidad con los apartados 2 y 3 del artículo 147 NFGTG, y sin perjuicio de lo que posteriormente se resolverá a propósito de los otros motivos de impugnación, procede la anulación de las liquidaciones practicadas, bien por prescripción en lo que hace a los mentados periodos, bien por el incorrecto cálculo de los correspondientes intereses de demora en los restantes.

#### Sexto.

Como motivos de impugnación tercero y cuarto se invocan, respectivamente, la vulneración de los principios de seguridad jurídica ( artículo 9,3 de la Constitución ) y de confianza legítima, así como el efecto preclusivo de las actuaciones realizadas por el Servicio de Gestión (a las que por la actora se califica como de comprobación limitada), habiéndose de tener las liquidaciones resultantes y relativas a los ejercicios 2007 a 2011 como definitivas.

Dada la conexión que entre uno y otro motivo se aprecia serán objeto de examen conjunto. Así, con respecto a la pretendida vulneración de la seguridad jurídica y de la confianza legítima, se señala que desde la concesión en 2004 a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. del régimen especial de Sociedad de Promoción de Empresas (lo que se enmarcaría en una operación de reestructuración conocida, comunicada y autorizada por la Hacienda Foral) y hasta el ejercicio 2013, ésta habría venido siendo idéntica e igualmente conocida, comprobada y nunca cuestionada en las sucesivas comprobaciones realizadas por la Hacienda Foral en todos los ejercicios inspeccionados. Así las cosas, sostiene que la confianza legítima generada en las recurrentes de su recto proceder resultaría quebrada por un cambio radical de criterio por parte de la Administración Tributaria. Y concluye reseñando que la Hacienda Foral debe quedar vinculada por su actuación previa, manifestada en numerosas ocasiones y actuaciones y por diferentes estamentos que habrían venido a confirmar, todos ellos hasta la fecha, el legítimo proceder de las contribuyentes.

Por lo que se refiere al motivo cuarto, bajo la rúbrica de " procedimientos de comprobación anuales " advierte la recurrente que las actuaciones llevadas a cabo por el Servicio de Gestión durante los ejercicios 2007 a 2011 constituyeron verdaderas actuaciones de comprobación de la totalidad de los aspectos, requisitos y operativa del régimen de Sociedad de Promoción de Empresas otorgado a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. (incluido el préstamo participativo) y sus conclusiones, expresamente manifestadas a través de los sucesivos acuerdos de liquidación, no incluyen cuestionamiento de la calificación del préstamo participativo otorgado por GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. a ELEKTRA, S.A. Rechaza que pueda la Hacienda Foral elegir a su conveniencia cuál fue el procedimiento utilizado hace años amparándose en la " oscuridad provocada por la falta de diligencias del Servicio de Gestión al poner en conocimiento del obligado tributario cuál era el procedimiento seguido y los derechos y garantías que le correspondían ", y califica como de comprobación limitada la efectuada por la Administración, lo que, de conformidad con el artículo 134,1 NFGTG, abocaría al carácter preclusivo de las liquidaciones.

La demandada, por su parte, subraya que el objeto de la litis no es ni el proyecto empresarial ni los datos que condujeron a la calificación de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. como Sociedad de Promoción de Empresas, sino que se circunscribe a los ejercicios correspondientes al Impuesto sobre Sociedades en lo referido a la aplicación de tal régimen especial. Significa que el conocimiento que de contrario se alega nunca podría alcanzar a un préstamo participativo que no se había concertado y que tras su realización fue investigado por la Inspección. Así las cosas, concluye que lo que se conocía y aprobó fue un régimen tributario en base a un proyecto y que fue después cuando se investigaron los hechos realizados en el ámbito de dicho régimen especial y con el resultado que ahora se juzga. En todo caso, rechaza el carácter preclusivo de las actuaciones de comprobación en tanto que tales actuaciones del Servicio de Gestión se encuadran en un procedimiento iniciado por autoliquidación, mientras que las de la Inspección lo hicieron en lo referente a la aplicación del régimen fiscal especial derivado de la condición de Sociedad de Promoción de Empresas.

Ambos motivos deben rechazarse. Como tiene sentado esta Sala y Sección en, entre otras, Sentencia Nº 376/2016, de 8 de septiembre (rec. 172/2014 ), con cita de la Sentencia de esta misma Sección de 29 de diciembre

de 2015 (rec. 766/2014), los efectos de las comprobaciones realizadas (en este caso, respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2011) no pueden ser otros que los propios de sus respectivos procedimientos, iniciados mediante autoliquidación, esto es, la verificación de los datos declarados en orden al reconocimiento del derecho a la devolución solicitada por las recurrentes. Y ello aunque se hayan recabado información o datos que excedan de dicho objeto, ya que tal extralimitación no transforma el procedimiento (de verificación o cotejo de datos), definido por su objeto o finalidad, en un procedimiento distinto como el de comprobación limitada, sino que hubiera invalidado, en caso de impugnación, el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, indebidamente tramitado.

De esta forma, no puede tenerse por procedimiento de comprobación limitada un procedimiento que por su iniciación y objeto, amén de su resultado, no cumple los requisitos del mismo, incluidos determinados derechos o garantías del obligado (artículos 130 y ss. NFGTG), sino los del procedimiento en que la Administración no puede ejercer otras facultades que las señaladas (artículos 119 y ss. NFGTG). Dicho en otros términos, no puede decirse que el procedimiento tramitado sea el de comprobación limitada o inspección por el hecho de que se haya requerido documentación o utilizado medios de comprobación propios de esos expedientes si, como es el caso, no se ha procedido a la regularización de la situación tributaria del interesado en atención a los datos así obtenidos sino tan solo a la verificación del resultado de las autoliquidaciones.

En consecuencia, el Servicio de Gestión no pudo hacer otra cosas en las actuaciones de referencia que constatar los datos declarados por las mercantiles actoras y el resultado de sus autoliquidaciones, aunque la información recabada hubiese permitido (en el procedimiento de comprobación limitada incoado formalmente y con las garantías propios del mismo) la comprobación de todos los elementos o hechos concernientes a la aplicación del régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas. Los efectos de la verificación realizada, favorables o desfavorables, al contribuyente no pudieron ser otros que los " no preclusivos " que corresponden a la causa de iniciación de las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión y a su resultado, de suerte que el que se hubieran dado por buenos los aspectos, requisitos y operativa del régimen de Sociedad de Promoción de Empresas otorgado a GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. (incluido el préstamo participativo), no había de implicar necesariamente el reconocimiento del beneficio fiscal previsto por el artículo 60 NFIS.

Por otra parte, la vulneración del principio de confianza legítima tampoco puede fundarse en las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión en los expedientes iniciados mediante autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 2011 con la finalidad de " tramitar la solicitud de devolución " por el citado Impuesto. Lo que determina el alcance de las actuaciones de aplicación de los tributos es su naturaleza y objeto, y no la documentación requerida, en su caso, por los Servicios de la Hacienda Pública. El hecho de que en tales procedimientos de devolución, iniciados mediante autoliquidación, se hubiese requerido al obligado la presentación de documentación suficiente para comprobar la debida o indebida aplicación del régimen de promoción de empresas, no altera la naturaleza y objeto de ese procedimiento de " gestión ", limitado a la comprobación " formal " (o, mejor dicho, verificación o cotejo de determinados datos).

Y, evidentemente, esas actuaciones del Servicio de Gestión (conforme a los artículos 119, 120,1, 125 y 126,5 y 6 NFGTG) tenían un alcance y efectos -no preclusivos- bien diferentes a las de investigación practicadas en el procedimiento de inspección, de suerte que las liquidaciones provisionales resultantes de las primeras no eran óbice a la práctica de las comprobaciones efectuadas en éste último respecto a los mismos elementos que fueron verificados en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, además de que las comprobaciones del Servicio de Inspección se extendieron a hechos o elementos concernientes al régimen especial en cuestión no comprobados o susceptibles de comprobación por los medios pertinentes en los expedientes de devolución, habida cuenta no ya del limitado alcance temporal sino objetivo de este último y de las también limitadas facultades del Servicio de Gestión, razón del efecto " no preclusivo " de las liquidaciones provisionales practicadas por ese Servicio.

En definitiva, de las " comprobaciones " realizadas por el Servicio de Gestión respecto a la autoliquidación del Impuesto de Sociedades por los ejercicios referidos no podían extraer las entidades actoras ninguna conclusión favorable, vinculante para la Hacienda Foral, respecto a la debida aplicación del régimen especial de promoción de empresas, no ya solo en esos ejercicios inspeccionados, sino desde la fecha de efectos de la Orden Foral que le reconoció el acceso al mismo. Es más, la concesión de ese régimen especial comporta precisamente el disfrute de determinados beneficios cuyo disfrute o consolidación debía entenderse a expensas de las actuaciones de comprobación luego practicadas por la Administración demandada.



### Séptimo.

Como motivos quinto a séptimo se invoca por la recurrente que es la calificación de préstamo participativo la que responde al negocio formalizado entre las actoras, destacando que éste se incardina en una política empresarial ajustada al buen hacer de un diligente empresario. Se advierte que la Administración utiliza de forma indebida la facultad en el artículo 12 NFGTG prevista al calificar los intereses de un préstamo participativo como retribución de fondos propios, negando su deducibilidad en el correspondiente Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, y en íntima conexión con lo anterior, se esgrime que las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa recurridas contienen una " reformatio in peius " prohibida por el ordenamiento jurídico. Ello en tanto que " corrigen " la actuación de la Inspección previo rechazo de su proceder calificador, " subsanando su error " con la aplicación de una institución diferente, la simulación, más gravosa para la actora que la calificación, que posibilita, en el caso de ELEKTRA, S.A., la confirmación de la imposición de la sanción pese a la inapreciada conducta simulatoria por la Inspección a lo largo de casi dos años de procedimiento inspector.

Por su parte, la demandada incide en el hecho de que el que ELEKTRA S.A. se desprendiese de 16.000.000 euros de tesorería para suscribir un contrato de préstamo con GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. (que previamente había obtenido 12.000.000 euros) no puede ampararse en la autonomía de la voluntad o entenderse como un supuesto de economía de opción. Resalta que las demandantes, pese a considerar incorrecta la aplicación del artículo 12 NFGTG, no precisan cuál hubiera sido el procedimiento adecuado si bien infiere que están haciendo alusión al fraude de ley. Habida cuenta de las circunstancias concurrentes, postula la idoneidad de la recalificación operada por la Inspección dados los elementos existentes que llevaban a concluir que lo suscrito como contrato de préstamo participativo en realidad no era tal. Y en lo que a la alegada " reformatio in peius " en la que incurrirían las Resoluciones impugnadas, sostiene que se hace un erróneo planteamiento de la misma por la recurrente toda vez que el Tribunal Económico-Administrativo Foral no ha situado en peor posición a las actoras toda vez que se ha limitado a confirmar lo actuado por la Inspección, todo lo más, de forma distinta a la realizada por ésta.

Partiendo de la íntima conexión existente entre los tres motivos impugnatorios referidos, procede abordarlos de forma conjunta. A este respecto, ha de comenzar señalándose que la extensa exposición que de los mismos se hace por las actoras discurre, esencialmente, por un doble cauce. En primer lugar, por acreditar que el préstamo suscrito en fecha 1/12/14 cumple todas las condiciones exigidas por la legislación vigente, habiendo de ser calificado de préstamo participativo, abundando, igualmente, en justificar el buen hacer empresarial de ambas mercantiles y en la necesidad de que fuera acordado merced a la dificultad de acceso a la financiación por parte de ELEKTRA, S.A. En segundo término, se rechaza que la facultad calificador de la Administración sea ilimitada y le habilite para eludir la declaración de fraude de ley, trayendo a este respecto a colación tanto la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2ª) de 3 de julio de 2014 (rec. 1512/2013) como la de la Sala de lo Contencioso -Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección 2ª) de 6 de marzo de 2014 (rec. 121/2011 ).

Uno y otro cauce argumental confluyen en la alegada reformatio in peius " en la que incurrirían las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que resultan impugnadas en tanto que " subsanarían el error " en el que se incurrió por la Inspección mediante la aplicación de la simulación, más gravosa para las demandantes.

Anticipando la estimación que de los motivos impugnatorios se acogerá, el interés de la Sala se ha de centrar no tanto en la justificación de la necesidad financiera del negocio celebrado o la concurrencia en él de las exigencias legales como en la procedencia de la potestad de calificación ejercitada por la Administración en atención a las conclusiones alcanzadas y las consecuencias que a ello anuda. En efecto, como señala la citada Sentencia de la Sala Tercera (Sección 2ª) de 3 de julio de 2014 (rec. 1512/2013 ), no es el artículo 12 NFGTG un instrumento en manos de la Administración para interpretar las normas jurídicas interesadamente, sino que le habilita calificar la " naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez ". En consecuencia, no se trata de " una potestad de la Administración alternativa de aquélla que le permite la declaración de fraude de ley ( artículo 24 de la LGT de 1963 ), de manera que, cuando concurren los requisitos para iniciar el correspondiente procedimiento, éste no podrá ser soslayado ni ser objeto de dispensa acudiendo a la potestad de calificación ".

La Administración rechaza que de un supuesto de economía de opción se trate y considera que lo que se articula es un " montaje societario " merced al cual, ELEKTRA, S.A., se desprendía de fondos propios para recibirlos ulteriormente en forma de préstamo participativo. Ello le lleva a considerar concluir que éste no es tal, que carece

de la naturaleza de préstamo (participativo u ordinario) atendiendo para ello, esencialmente, a la falta de previsión de la obligación de devolver el dinero recibido en plazo determinado o a que la cláusula del contrato referida al tipo de interés variable no se acomoda a las características de retribución variables recogidas en el artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio .

La conclusión que debe alcanzarse es que la Hacienda Foral no se ha limitado a calificar el negocio jurídico en cuestión ex artículo 12 NFGTG, sino que ha apreciado una discordancia entre el negocio jurídico querido (la participación en el capital - como único accionista- de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L, lo que implica que el contrato por el que se prestan los 12.000.000 de euros deba calificarse como aportación a los fondos de ELEKTRA, S.A. y, por tanto, calificar los intereses devengados como dividendos que reparte ELEKTRA, S.A. a su accionista, GRUPO ELEKTRA XXI, S.L.) y el instrumentado para crear una apariencia jurídica distinta (la del préstamo participativo).

Pero la potestad calificadora a la que recurre la Administración no le habilita para obtener un mayor gravamen del negocio calificado, adentrándose en la prevención del fraude de ley y deshaciendo el eventual conflicto en la aplicación de las normas ( artículo 14 NFGTG). Y a lo anterior no puede oponerse el argumento que se esgrime por las Resoluciones recurridas al admitir que « la Inspección fundamenta las liquidaciones en el artículo 12 de la Norma Foral General Tributaria , dedicado a la calificación, sin mención a la simulación " para, a continuación, expresar que " la calificación no excluye la simulación, puesto que, en definitiva, cuando se considera que un negocio formalmente efectuado ha sido simulado, para aplicar la normativa tributaria al verdadero negocio que se ha querido disimular, se podría decir que se "califica" el negocio ». En tal sentido, es de reconocer la extralimitación -en perjuicio de las mercantiles recurrentes- en la que se incurre por el órgano económico- administrativo al apreciar aquello en que la Administración no se apoya, la simulación, siendo así que la potestad ejercida por la Administración había sido la calificadora, no pudiendo una y otra ser utilizadas de forma indistinta habida cuenta del distinto régimen que les ampara. Aún más. No puede pretenderse -como sostiene la demandada en su contestación- que, en detrimento de esa potestad calificadora, sean las propias obligadas tributarias las que justifiquen cuál hubiera sido el procedimiento correcto en tanto que tal elección y su adecuación a las circunstancias corresponde a la Administración.

La Inspección se decantó por la potestad de calificación del artículo 12 NFGTG tomando en consideración una serie de elementos que indiciariamente le llevaron a considerar que el negocio celebrado era distinto al de préstamo participativo y que, de asistir la razón a la Inspección debieron haber conducido, en su caso, al ajuste por operaciones vinculadas del artículo 16 NFIS, que no desdice la naturaleza del negocio, sino le confiere una prestaciones acordes con las del mercado, que es potestad de signo diferente y de intensidad cualitativamente inferior. No debe dejar de advertirse el que sobre tal particular se limite la demandada en su contestación a cuestionarse si entra dentro de lo razonable y fuera del ámbito meramente teórico el que el contrato suscrito entre las demandantes hubiera sido tal de no existir la vinculación societaria existente para, dando respuesta negativa a tal pregunta, colegir que tal circunstancia resulta especialmente reveladora para el análisis de la operación llevada a cabo.

En suma, la potestad de calificación no tiene el alcance universal que la Inspección pretende ni puede asimilarse a la simulación como el Tribunal Económico-Administrativo Foral expresa. Su valor es más restringido, autoriza el gravamen de la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados y, además, no es alternativa al fraude de ley, que en modo alguno puede ser dispensado acudiendo a la calificación, tal y como en este caso se ha producido. El contrato de préstamo en cuestión no puede, en definitiva, ser objeto de recalificación -sin más- por la vinculación existente entre prestamista y prestataria; por el plazo del mismo y las prórrogas que hayan podido tener lugar; por el interés que fuese fijado o por si los intereses vencidos y no satisfechos se devengaban nuevos intereses.

Las argumentaciones que se acaban de ofrecer en lo que que concierne al octavo de los motivos de impugnación (" calificación vs ajuste por operaciones vinculadas ") y la estimación del recurso que resulta del examen de los motivos quinto a séptimo hacen que devenga innecesario realizar consideraciones adicionales respecto del referido ajuste por operaciones vinculadas o entrar a conocer de la impugnación que se hace de las sanciones objeto de imposición a ELEKTRA, S.A., que quedan anuladas al resultarlo también los actos de liquidación de los que traen causa (Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2011).

Se sigue de lo anterior la íntegra estimación del presente recurso.

#### **Octavo.**

Estando a los criterios en cuanto a costas previstos en el artículo 139,1 LJCA , la estimación del recurso conlleva la imposición de costas a la demandada.

En cuanto a la cuantía del recurso, ha de resolverse definitivamente sobre la misma en Sentencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40,3 LJCA . En tal sentido, y mientras que la demandante estimaba la cuantía como indeterminada, la demandada interesaba fuese fijada en la cantidad de 8.856.997,57 euros.

Por Decreto de fecha 1/3/16 se fijó en 8.856.997,56 euros la cuantía del presente recurso, sin perjuicio de estarse a lo que se resolviese en Sentencia. En atención a lo anterior y a la actuación administrativa objeto de impugnación, habrá de estarse a lo ya dispuesto en el referido Decreto y, en consecuencia, establecer definitivamente en 8.856.997,56 euros la cuantía del recurso.

Viendo los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala emite el siguiente,

## FALLO

Estimamos el recurso interpuesto por la representación de ELEKTRA, S.A. contra la Resolución Nº 32201, de fecha 11/6/15, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (Sala de Reclamaciones de Tributos Concertados) [por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas nº 2014/0527, 2014/0528, 2014/0529, 2014/0530, 2014/0531, 2014/0532, 2014/0533, 2014/0534, 2014/0535 y 2014/0536] y el interpuesto por la representación de GRUPO ELEKTRA XXI, S.L. contra la Resolución Nº 32200, de fecha 11/6/15, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (Sala de Reclamaciones de Tributos Concertados) [desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas nº 2014/0522, 2014/0523, 2014/0524, 2014/0525 y 2014/0526] y, en consecuencia, anulamos dichos actos. Se imponen las costas a la Administración demandada.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89,1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89,2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco de Santande con número 4697 0000 93 0518 15, de 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 ( D.A. 15ª 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 30 de diciembre de 2016.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.