



Roj: **STS 2984/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:2984**

Id Cendoj: **28079130022016100269**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/06/2016**

Nº de Recurso: **2309/2015**

Nº de Resolución: **1515/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1953/2015,**
STS 2984/2016

SENTENCIA

En Madrid, a 23 de junio de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación, número 2309/2015, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente le corresponde de la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (**Sección Segunda**), de 21 de mayo de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 209/2012, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de marzo de 2012, en materia de liquidación Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 2003 y 2004. Ha comparecido como parte recurrida y se ha opuesto al recurso interpuesto, **Iberia** Líneas Aéreas de España, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D. José Luis Pinto Marabotto Ruiz, bajo dirección letrada de D. Juan Reig Gastón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa instrucción del correspondiente procedimiento de regularización seguido a **Iberia** Líneas Aéreas de España,S.A, en fecha de 30 de octubre de 2008, se formalizó Acta A02, nº 71494806, por Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de los ejercicios 2003 y 2004, de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 29.377.643, 94 ? (cuota de 23.003.903, 90 ? e intereses de demora por importe de 6.373.740,04 ?).

Tras la tramitación reglamentaria, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación de Grandes Contribuyentes, dictó acuerdo, de fecha 26 de marzo de 2009, por el que confirmó la cuota propuesta en el Acta, elevándose los intereses de demora exigidos a 6.402.467,47?, por lo que el importe de la deuda tributaria ascendió finalmente a 29.406.371,37?.

SEGUNDO .- **Iberia**, Líneas Aéreas de España, S.A., interpuso reclamación económico- administrativa contra la liquidación girada, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y, tras su desestimación, por resolución de 30 de marzo de 2012, recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se tramitó por la Sección Segunda de dicho órgano jurisdiccional con el número 209/2012, dictándose sentencia estimatoria, de fecha 21 de mayo de 2015, anulando el acuerdo impugnado e imponiendo las costas a la parte demandada.

TERCERO .- El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia dictada y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 20 de julio de 2015, en el que solicita su



anulación y que se desestime el recurso contencioso-administrativo, con confirmación de la resolución del TEAC.

CUARTO .- La representación procesal de **Iberia**, Líneas Aéreas de España, S.A. se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 2 de diciembre de 2015, en el que solicita la declaración de su inadmisión y, en su defecto, su desestimación, con imposición de costas a la parte recurrente.

QUINTO .- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del catorce de junio de 2016, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada por medio del presente recurso de casación resolvió el recurso contencioso-administrativo deducido por **Iberia** Líneas Aéreas de España, S.A. contra resolución del TEAC, de fecha 30 de marzo de 2012, en virtud de la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo de liquidación, de 26 de marzo de 2009, del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de Retenciones a Cuenta, Imposición No Residentes, referido a los ejercicios 2003 y 2004.

Las liquidaciones practicadas se referían a la actividad del sujeto pasivo de transporte aéreo internacional de viajeros y tenían en cuenta que la hoy recurrida, en los ejercicios objeto de comprobación, efectuó pagos a entidades no residentes por el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo, en los periodos de marzo a diciembre de 2003 y enero a diciembre de 2004, declarando tales pagos en los modelos 216 y 296 correspondientes, sin practicar e ingresar retención alguna.

Aún considerando correctas las bases declaradas, la Inspección entendió que, sin embargo, la empresa debió practicar la correspondiente retención sobre los pagos, al no resultar plenamente aplicable la exención contenida en el artículo 13.1.f) de la Ley 41/98 - "*Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional*"-, en tanto debía tenerse en cuenta el porcentaje de utilización de cada aeronave en la navegación aérea no internacional, siendo el tipo impositivo de la retención a aplicar el que resulte de los correspondientes Convenios en cada caso o, en su defecto, el tipo del 25 % establecido por la Ley 41/98.

Sin embargo, la sentencia estimó el primer motivo de impugnación alegado por la **Iberia** Líneas Aéreas de España, S.A., referido a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por haber excedido las actuaciones inspectoras el plazo de 12 meses, al considerar ineficaz el acuerdo de ampliación del referido plazo a 24 meses, así como por existencia de un periodo de interrupción injustificada superior a 6 meses en relación con el concepto tributario y ejercicios regularizados.

Se nos ofrecen los datos relativos a fechas que son los siguientes:

- 23 de marzo de 2007, notificación del inicio de las actuaciones inspectoras al obligado tributario.
- 22 de febrero de 2008, notificación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a 24 meses.
- 27 de marzo de 2009, notificación del acuerdo de liquidación.

Las posiciones de las partes respecto de la cuestión planteada eran las siguientes, según la sentencia (Fundamento de Derecho Tercero):

"A) Posiciones de las partes.

Señala al respecto la demanda, en primer término, que tal ampliación no estaba justificada atendiendo a las circunstancias del caso, dado que la comprobación a realizar ni era compleja ni requería gran cantidad de medios, estando referida, en cuanto al presente expediente (cuyo objeto se limitaba al tratamiento tributario de ciertos pagos por arrendamiento de aeronaves en el ámbito del IRNR), a una discusión jurídica en la que todos los datos e información precisa para la regularización inspectora fueron puntualmente entregados por la recurrente.

Añade que esta especial complejidad tampoco puede ampararse en la existencia de un grupo de consolidación fiscal, por cuanto la Inspección limitó la comprobación a la revisión de la recurrente y de otra sociedad del grupo fiscal (Compañía Auxiliar al Cargo Express, S.A.), siendo patente que la revisión de esta última tampoco



revistió complejidad alguna, tal como se aprecia en las actas y diligencias emitidas durante su revisión (cuya copia adjunta con la demanda).

Asimismo, señala que la ampliación del plazo no es procedente porque la comprobación sobre el objeto tributario que nos ocupa (retenciones del IRNR) se inició una vez que habían transcurrido los 12 meses habilitados legalmente y, lógicamente, sólo podría ampliarse aquello que ya se hubiese comenzado, no resultando posible hacer uso de la prórroga legal para comenzar la inspección de un concepto impositivo sobre el cual no se había llevado a cabo ninguna actuación inspectora con anterioridad.

El Abogado del Estado se opone a esta alegación, invocando el tenor del artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y del artículo 31 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, adicionado por el Real Decreto 136/2000, que permiten la ampliación del plazo ordinario de 12 meses de duración de las actuaciones en los casos previstos, entre los que se encuentran aquellos en que concurra "especial complejidad", señalando que debe tenerse bien presente que estamos ante un procedimiento inspector único, por lo que la "especial complejidad" cabe predicarla de esas actuaciones únicas que se siguen frente al mismo contribuyente, no de una parte de esas actuaciones que pueden referirse más o menos a un concepto impositivo comprobado.

A continuación recuerda que en la comunicación de inicio de las actuaciones se aludía al carácter general de las mismas, extendiéndose a distintos conceptos tributarios y a diferentes periodos, añadiéndose en dicha comunicación que la misma iba dirigida a la entidad dominante del grupo 18/02, en su condición de representante del mismo."

Expuestas las posiciones de las partes, la sentencia reseña los preceptos y doctrina jurisprudencial de esta Sala a tener en cuenta:

"B) Legislación y doctrina jurisprudencial al respecto.

La legislación aplicable al caso viene determinada por el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria y el artículo 31 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, adicionado por el Real Decreto 136/2000.

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

(...)"

Artículo 31 ter Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras

1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.
- 2.º Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.
- 3.º Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- 4.º Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial.

2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación."

Acerca de la adecuada interpretación de estas normas, por lo que se refiere al aspecto de la motivación del acuerdo de ampliación, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, pudiéndose citar al respecto, entre otras, las siguientes sentencias del Tribunal Supremo: 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013); 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011); 28 de febrero de 2013 (RC 2320/2010); 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010); 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010); y 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007)

De la consolidada doctrina jurisprudencial sentada sobre esta cuestión, conviene destacar, resumidamente y por lo que ahora interesa, lo siguiente:

- 1) La regla general es que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras no exceda de 12 meses.
- 2) No hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras: el plazo de 12 meses podrá prolongarse, en casos excepcionales y mediante acuerdo motivado, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto.
- 3) La motivación ha de ser específica, lo que quiere decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso objeto de comprobación.
- 4) Las circunstancias descritas en la Ley y en su Reglamento de aplicación pueden ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas, es decir, no basta con acreditar que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.
- 5) No cabe presumir automáticamente la complejidad de las actuaciones de la concurrencia de alguno de los factores legales: la especial complejidad de las actuaciones puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias determine, por sí misma, la complejidad del procedimiento.



6) La motivación específica no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que la Administración esté materialmente amparada para acordar la ampliación, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de manera sucinta, los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

7) La justificación habrá de evaluar las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, las diligencias pendientes, la imposibilidad de completar las actuaciones, la previsión del plazo preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de 12 meses, a fin de descartar que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación.

8) La justificación, en los términos referidos, debe contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa a posteriori, ni por los Tribunales Económico-Administrativos, ni en sede judicial, suplir o sustituir dicha justificación, mediante el análisis y delimitación de circunstancias que no se hicieron constar expresamente en el acuerdo de ampliación."

Tras ello, la sentencia transcribe el contenido del acuerdo de ampliación:

"C) Examen del supuesto contemplado.

En el presente caso, el acuerdo de ampliación reflejaba en sus Antecedentes de Hecho, de manera literal, las circunstancias incluidas en la propuesta de ampliación efectuada por el Inspector-Jefe en los siguientes términos:

" 1.- El volumen de operaciones declarado por la entidad **IBERIA** LINEAS AEREAS DE ESPAÑA S.A., en los periodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

2002.....4.407.796.902,10 ?

2003.....4.321.559.854,27 ?

2004.....4.523.894.261,37 ?

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar cuentas (art. 203 relacionado con el 181 del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas).

2º. La comprobación del I.V.A. presenta dificultades por el elevado nº de facturas expedidas.

3º. Otras circunstancias:

3.1 Dificultad técnica, informática y/o jurídica en el acceso a la información contable, contractual, etc.

3.2 Dispersión de los centros de trabajo y residencia diferenciada de los centros directivos.

3.3 Número de registros y/o apuntes contables realizados durante cada ejercicio al que alcanza comprobación.

3.4 Distribución de su facturación en 7300 puntos de venta según consta en la memoria del ejercicio 2004.

4º. La entidad consta de 26.266 empleados para el estudio de sus correspondientes retenciones".

Asimismo, el citado acuerdo, después de transcribir en sus tres primeros Fundamentos jurídicos el artículo 150 LGT, el apartado 1 de la Disposición Transitoria Tercera de la propia Ley y el apartado 2 del artículo 31 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, señalaba en su Fundamento Cuarto:

"En el presente caso tal y como se desprende de la propuesta elaborada por el Equipo N.I. nº 14 de la D.C.G.C., nos encontramos ante una sociedad con un elevado volumen de operaciones encontrándose obligada a la auditoría de sus cuentas anuales, dicha entidad forma parte del Grupo de Sociedades nº 148/02 en calidad de dominante, grupo para el que en fecha de hoy se ha dictado acuerdo de ampliación del tantas veces, citado plazo en su calidad de sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios: 2002, 2003 y 2004 y las actividades económico-empresariales de la sociedad tienen lugar en diferentes Delegaciones de la AEAT, causas estas que implican una especial complejidad de las actuaciones inspectoras al concurrir los supuestos previstos en los apartados 1º y 4º, del número 1 del artículo 31 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y tratarse de una comprobación directamente relacionada con la de un grupo de sociedades, supuesto previsto con carácter independiente en la letra a) del mismo número 1 de dicho artículo.

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en los números 2º, 3º y 4º del apartado DOS de apreciación de circunstancias de la Comunicación notificada a la entidad el 8 de

febrero de 2008 y anteriormente transcritas. Causas que implican una especial complejidad del procedimiento de comprobación a que se refiere este acuerdo.

Por todo lo anteriormente expuesto se ACUERDA la ampliación por otros doce meses más del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección, que actualmente se siguen cerca de entidad **IBERIA LINEAS AEREAS DE ESPAÑA, S.A.**, NIF A28017648, relativas a los siguientes:

CONCEPTOS IMPOSITIVOS PERIODOS IMPOSITIVOS

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 03/2003 a 12/2004

RETENCIONES/PGOS. A CTA. R.T. Y R. PROF. 03/2003 a 12/2004

RETENCIONES A CTA. IMPOSICION NO RESIDENTES 03/2003 a 12/2004

RETENCIONES/PGOS. A CTA. R.C. MOBILIARIO 03/2003 a 12/2004

RETENCIONES/PGOS. A CTA. ARRENDAMIENTOS INMOBIL. 03/2003 a 12/2004

DECLARACIONES ANUAL DE OPERACIONES 2002 a 2004

DECL.RECAPITULATIVA ENTR.Y ADQ. INTRACOM.BIENES 2002 a 2004

Dichas actuaciones deberán concluir, por tanto, en el plazo máximo de 24 meses a contar desde la fecha de notificación del inicio de las mismas, es decir, desde el 23 de marzo de 2007 (...).

Y tras toda esta exposición, la sentencia ofrece las razones por las que no considera suficientemente motivado el acuerdo de ampliación (siempre dentro del extenso Fundamento de Derecho Tercero):

"Del examen del citado acuerdo se desprende que éste intenta justificar la concurrencia de una especial complejidad de las actuaciones inspectoras en los siguientes motivos :

1. En primer lugar, en el " elevado volumen de operaciones " de la entidad, "encontrándose obligada a la auditoría de sus cuentas anuales". Pues bien, aunque la jurisprudencia que hemos citado establece con claridad que la motivación debe constar en el propio acuerdo de liquidación y, aunque la remisión que el acuerdo hace a la propuesta de ampliación no se refiere expresamente a esta circunstancia, sino a las reflejadas en los apartados 2º, 3º y 4º de dicha propuesta, sería desproporcionado en este caso no tomar en consideración el hecho de que el detalle concreto del volumen de operaciones en cada uno de los tres ejercicios aparece reflejado en la propuesta de ampliación cursada por el Inspector-Jefe, por lo que a efectos de motivación del acuerdo de ampliación en este extremo consideraremos que el acuerdo de ampliación ha realizado a este respecto una motivación "in aliunde" (motivación por referencia a informes previos que es admitida pacíficamente por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional, entre otras, en sentencias de)

Ahora bien, aun aceptando tal concreción del volumen anual de operaciones respecto de cada uno de los ejercicios comprobados, lo cierto es que no podemos considerar que ello sea suficiente a efectos de entender justificada la ampliación del plazo con base en este motivo, por las siguientes razones:

Por un lado, porque el mero hecho de que el volumen de operaciones de la entidad haga nacer la obligación de auditar sus cuentas anuales no puede conllevar automáticamente la conclusión de la concurrencia de una especial complejidad en la actuación inspectora. De aceptarse tal conclusión, resultaría que, en caso contrario, esto es, cuando el volumen de operaciones no alcanzara a producir el efecto del nacimiento de la obligación de auditar las cuentas de la entidad, habría que afirmar la inexistencia de la referida complejidad. Y obvio es que tan absurdo puede resultar la primera conclusión como la segunda, pues la complejidad dependerá siempre de las particulares circunstancias que concurren en el caso concreto examinado, alcance o no el volumen de operaciones el mínimo exigido para determinar la obligación de someterse a la auditoría. Por eso la jurisprudencia exige de manera constante en estos supuestos una motivación específica y no admite la suficiencia, al respecto, de la mera invocación, cita o reproducción del tenor literal de los preceptos legales y reglamentarios referidos a la especial complejidad.

Pero es que, además, no podemos obviar -y, además, compartimos- el preciso razonamiento que el Tribunal Supremo incluyó a este respecto en su sentencia de 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011), al señalar:

" En definitiva, si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que se analiza estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa es un elemento decisivo, con su sola apreciación, para la ampliación, por lo que bastaría con constatar el volumen de operaciones, al margen de la verdadera naturaleza y complejidad del asunto. Tal postura no resulta aceptable porque contradice la exigencia legal, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una especie de presunción iuris et de iure, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la



comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores –el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario–, al concepto indeterminado de la "especial complejidad".

En definitiva, lo único que ha quedado acreditado es que la entidad recurrente tenía en cada uno de los ejercicios comprobados un elevado volumen de operaciones desde la perspectiva de la cifra de negocio, pero no se ha aportado motivación alguna que permita analizar en qué medida ello imposibilitaba o dificultaba la finalización de la actuación inspectora en el plazo de 12 meses y, consecuentemente, hacía precisa la ampliación de éste.

Somos conscientes, a este respecto, de que el elevado número de operaciones, superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de la entidad, ha sido tomado en consideración por el Tribunal Supremo para apreciar la especial complejidad de las actuaciones en determinados supuestos (véase, por ejemplo, la STS de 12 de marzo de 2015, RC 4074/2013 , y las que en ella se citan); pero, incluso en esos casos, el Tribunal Supremo ha recordado que la jurisprudencia " viene señalando de manera continuada que la mera cita, sin circunstancias de hecho que avalen la aplicación, de alguna de las causas que justifican la ampliación del plazo, es insuficiente a los efectos de que la decisión ampliatoria sea considerada conforme a Derecho ", añadiendo a continuación que se trata de una cuestión " en la que hay que tener en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso concreto " y precisando que en el supuesto entonces contemplado " el acuerdo de ampliación de actuaciones se basa en la complejidad de ellas, lo que se justifica con la simple alegación, ciertamente, de las circunstancias a las que se refiere la Ley (tratarse de un Grupo fiscal consolidado y llevar a cabo actividades en distintas ubicaciones geográficas), pero añadiendo otras que singularizan el supuesto y que hacen que debamos entender motivado el acuerdo de ampliación "

Pues bien, dado que la Administración no ha probado que el supuesto de hecho al que se refiere este caso sea sustancialmente equivalente al contemplado en dicha sentencia del Tribunal Supremo, no podemos entender que la doctrina en ella contenida sea, sin más, directamente aplicable a este caso. Ello no quiere decir que no pueda llegar ser aplicable, pero para ello tendremos entonces que examinar si concurren esas otras circunstancias que permiten singularizar el supuesto y estimar materialmente justificada la apreciación de especial complejidad de las actuaciones en el caso ahora examinado, tarea que aun se antoja más necesaria por cuanto que la Administración no ha negado ni desvirtuado la alegación de la parte actora de que, aun siendo elevado el volumen de operaciones, éstas son muy similares, no tratándose de actividades diversas, lo que facilita la comprobación inspectora.

En este sentido, además, entiende la Sala que a la hora de interpretar la referencia normativa al "volumen de operaciones" no podemos limitarnos, exclusivamente, a valorar la "cifra de negocio" o "cifra de ingresos" (por más que, en ocasiones, su enunciado pueda ser suficiente para revelar una especial complejidad, como indica la STS de 25 de marzo de 2011, RC 57/2007), sino que debe tomarse también en consideración el número de operaciones realizadas por la entidad que deben ser objeto de comprobación y las características de éstas (singularmente, la entidad cuantitativa de las distintas operaciones, así como la similitud entre las mismas), pues es obvio que, según las circunstancias de cada caso, la conjunción total o parcial de tales factores puede ser determinante para apreciar o no la concurrencia de una especial complejidad. Hay que significar que, en este caso, el acuerdo ampliatorio nada dice sobre el número de operaciones que debieran ser objeto de la comprobación.

2. La primera de esas otras circunstancias que cita el acuerdo ampliatorio es la pertenencia al " Grupo de Sociedades nº 148/02 en calidad de dominante ".

A este respecto, por tanto, debemos partir de la premisa establecida en la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010) que , con cita de la de 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006), señala: " Lo dicho no comporta que todo grupo consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae en el grupo consolidado ".

En relación a este extremo, la parte actora señala que la comprobación del Grupo se ha limitado a la inspección de la recurrente y de otra Sociedad (Compañía Auxiliar al Cargo Express, S.A.), negando que las actuaciones respecto de esta última presentasen especial dificultad, lo que la Sala considera acreditado a la vista de la aportación por la actora de las actas y diligencias emitidas durante la revisión de ésta, que se adjuntaron a la demanda, no habiéndose desvirtuado por la parte demandada tal realidad. Por tanto, la pertenencia al Grupo Consolidado en calidad de dominante de la entidad actora no puede considerarse, en este caso concreto, como motivo relevante a los efectos de apreciar la especial complejidad de las actuaciones.

3. También cita el acuerdo ampliatorio el hecho de que "las actividades económico-empresariales de la sociedad tienen lugar en diferentes Delegaciones de la AEAT ".



Señala al respecto la parte actora que no se ha justificado en qué medida las distintas localizaciones de las actividades de la entidad recurrente han contribuido a que las actuaciones revistiesen una especial complejidad, pues no consta en el expediente ningún requerimiento de información a las Administraciones de las delegaciones de la AEAT, ni ningún otro tipo de comprobación fuera del ámbito territorial del equipo inspector que pudieran ser indicativos de una especial dificultad en la comprobación de las retenciones a cuenta del IRNR.

Esta alegación tampoco ha sido desvirtuada por la Administración demandada. En realidad, no ha sido siquiera objeto de contestación específica por la Abogacía del Estado, que se ha limitado -respecto a éste y a los demás motivos- a invocar diversas sentencias del Tribunal Supremo relativas a la ampliación del plazo, pero sin especificar las razones concretas que, a la vista de las circunstancias del caso, justificarían la aplicación a éste de la doctrina contenida en aquéllas, señalando tan sólo al respecto: " Visto lo anterior, se impone confirmar la procedencia de aquel acuerdo de ampliación de actuaciones por entenderse aquél suficientemente motivado, en lo que hace a acreditar las circunstancias tasadas que habilitan tal ampliación del plazo general de duración de las actuaciones, según la jurisprudencia sentada al respecto por el Tribunal Supremo ".

4. Señala, asimismo, el acuerdo de ampliación que " concurren en el presente caso las expresamente recogidas en los números 2º, 3º y 4º del apartado DOS de apreciación de circunstancias de la Comunicación notificada a la entidad el 8 de febrero de 2008 y anteriormente transcritas". Estas circunstancias, a las que se refería el Inspector-Jefe en su propuesta de ampliación, son las siguientes:

"2º. La comprobación del I.V.A. presenta dificultades por el elevado nº de facturas expedidas.

3º. Otras circunstancias:

3.1 Dificultad técnica, informática y/o jurídica en el acceso a la información contable, contractual, etc.

3.2 Dispersión de los centros de trabajo y residencia diferenciada de los centros directivos.

3.3 Número de registros y/o apuntes contables realizados durante cada ejercicio al que alcanza comprobación.

3.4 Distribución de su facturación en 7300 puntos de venta según consta en la memoria del ejercicio 2004.

4º. La entidad consta de 26.266 empleados para el estudio de sus correspondientes retenciones ".

Pues bien, visto el tenor literal de la propuesta a la que se remite el acuerdo ampliatorio, constatamos que éste adolece de una relevante falta de concreción:

-Dice que la comprobación del IVA plantea dificultades por el elevado número de facturas, pero no precisa la cifra de éstas;

-Aduce la dificultad técnica, informática y/o jurídica en el acceso a la información contable, contractual, etc., de forma apodíctica y sin precisar el motivo o razón para sustentar de tal afirmación, ni concretar la incidencia en este caso de las previsiones contenidas en el apartado 1.a) 2º del artículo 31.ter del Reglamento de Inspección , referidas a los supuestos de incumplimientos sustanciales de las obligaciones contables o registrales determinantes de una mayor dificultad en la comprobación;

-Alega la dispersión de los centros de trabajo y residencia diferenciada de los centros directivos, pero no aporta explicación alguna indicativa de que hubiera sido necesario en este caso dirigir requerimientos de información a los distintos centros de trabajo o puntos de venta, ni justifica -ni menciona siquiera- que tales actuaciones se hayan producido;

-Alude al número de registros y/o apuntes contables realizados durante el ejercicio al que alcanza la comprobación, sin precisar la cifra de éstos;

-Indica la distribución de su facturación en 7.300 puntos de venta según consta en la memoria de 2004, pero no expresa razonamiento alguno que sirva para justificar que tal circunstancia es reveladora de una especial complejidad cuando, como hemos señalado, ni siquiera se indica en la propuesta -ni en el acuerdo ampliatorio- que haya sido necesario solicitar información a tales puntos de venta;

- Finalmente, alude la propuesta al dato de que la entidad consta de 26.266 empleados para el estudio de las correspondientes retenciones, cifra que, siendo objetivamente elevada, tampoco resulta -a juicio de la Sala- relevante por sí sola para justificar la ampliación del plazo, habida cuenta de que, pese a que no haya sido objeto concreto de prueba en este recurso, cabe racionalmente pensar que la Administración Tributaria dispone de instrumentos tecnológicos suficientes para evitar que la labor comprobadora de tales retenciones tenga que ser realizada manualmente y de una en una por cada empleado (conclusión que podría entenderse corroborada ante la falta de contestación de la demandada a la alegación de la parte actora de que la



Administración dispone de herramientas informáticas que permiten automatizar esta comprobación), lo que impediría fundamentar la especial complejidad en el estudio de las retenciones de los empleados de la entidad.

Esta falta de concreción existente en la propuesta de ampliación y en el acuerdo ampliatorio la apreciamos también en la contestación a la demanda pues, como antes decíamos, dicha contestación se limita a afirmar genéricamente la concurrencia de las circunstancias justificativas de la ampliación a la vista de la jurisprudencia que estima aplicable, pero no trata de rebatir las concretas referencias que en la demanda se hacen a cada una de las circunstancias señaladas en el acuerdo tras ponerlas en relación con el caso concreto.

En consecuencia, consideramos que el análisis de las "otras circunstancias", al que antes nos referíamos (al tratar del volumen de operaciones) como necesario para completar el examen de la suficiencia o no de la justificación ofrecida, tampoco conduce a la conclusión de apreciar que el acuerdo ampliatorio haya sido suficientemente motivado, toda vez que del referido análisis se deduce que aquél sólo contiene una motivación aparente o formal, pero no reúne las condiciones mínimas suficientes para poder afirmar que contiene la "motivación específica" que exige la jurisprudencia.

Al no poderse considerar válido el acuerdo ampliatorio, no cabe apreciar que se haya producido en virtud del mismo el efecto interruptivo de la prescripción.

A lo anterior no obsta el que la entidad actora no se opusiera en su momento a la ampliación del plazo. Es cierto que el Tribunal Supremo, en ocasiones similares, en las que el obligado tributario no se opuso en vía administrativa y mostró por primera vez su oposición en sede judicial, alude a tal conducta como comportamiento que "no parece razonable" (véase, por ejemplo, la STS de 22 de diciembre de 2011, RC 6688/2009). Ahora bien, ello debe considerarse como un indicio relacionado con el "comportamiento leal en el procedimiento administrativo" (como indica la mencionada sentencia del Tribunal Supremo) o la buena fe procesal de la parte que ha de ser valorado caso por caso, pero que no impide en este supuesto que la actora, que ya mostró su oposición a la ampliación en sede económico-administrativa, se oponga también ahora a la misma en el marco del motivo de impugnación referido a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Y, por otra parte, no debe perderse de vista que, en cualquier caso, la legislación vigente obliga a la Administración y a los Tribunales a apreciar, incluso de oficio, la prescripción, por lo que, habiéndose ya alegado la concurrencia de ésta ante el TEAC, entendemos que no resulta de estricta aplicación al presente caso la precisión que se contiene en la STS de 9 de diciembre de 2012 (RC 2210/2010), en referencia a supuestos en los que se invoca la apreciación de oficio de la prescripción para tratar de introducir en el debate en sede jurisdiccional una cuestión nueva, no planteada previamente en vía económico-administrativa."

CUARTO.- La segunda de las causas en las que la parte actora fundamenta su alegación de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de haber excedido las actuaciones inspectoras el plazo de 12 meses se refiere a la existencia de un periodo de interrupción injustificada superior a 6 meses en relación con el concepto tributario y ejercicios regularizados, señalando al efecto que, pese a que las actuaciones se iniciaron el 23 de marzo de 2007, no fue hasta la Diligencia nº 10, llevada a cabo el 8 de abril de 2008, cuando se realizó la primera actuación referida al IRNR, lo que supone una interrupción injustificada de las actuaciones durante más de 6 meses por el concepto del IRNR, por lo que "aunque no se apreciara la ineficacia del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, resultaría manifiesta la existencia de un periodo de interrupción injustificada superior a seis meses en relación con el concepto tributario y ejercicio que nos ocupan, lo que, nuevamente, determinaría el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector fijado legalmente", invocando expresamente las consecuencias previstas para tal situación en el artículo 150.2 LGT.

También alega al respecto la parte actora la falta de conexión entre las circunstancias invocadas en el acuerdo ampliatorio y la comprobación de las retenciones a cuenta del IRNR, señalando que, en su opinión, la aplicación al caso de la concepción unitaria de las actuaciones inspectoras que propugna la Administración es contraria a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 58/2003, según el cual sólo tienen eficacia interruptiva de la prescripción las actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

Frente a ello, la Administración demandada alega que las actuaciones tenían alcance general y que afectaban a distintos ejercicios y diferentes conceptos impositivos, invocando diversas sentencias del Tribunal Supremo y de esta misma Sala -que cita- en las que se establece como regla general la aplicabilidad de la doctrina del carácter unitario del procedimiento inspector, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.



Lleva razón la Abogacía del Estado al afirmar que la jurisprudencia ha establecido, reiteradamente, que la regla general viene determinada por la aplicabilidad de la mencionada doctrina del carácter unitario del procedimiento inspector [baste citar, en este sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010) y 13 de enero de 2011 (RC 164/2007), así como las que en ellas se citan]. Ahora bien, no es menos cierto que, también con la misma reiteración, el Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de que en supuestos excepcionales tal doctrina no fuera aplicable. Así ocurrió, por ejemplo, en el caso analizado en la STS de 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010) (en el que la ampliación del procedimiento al ejercicio 1998 por Impuesto sobre Sociedades e IVA, resultaba de todo punto inútil a los efectos de facilitar o procurar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, de suerte que las diligencias que a partir de la ampliación se ordenaron resultaron superfluas y extrañas en relación con aquel concepto y períodos que dieron lugar al acuerdo de inicio del procedimiento, careciendo de virtualidad alguna a los efectos de proseguir el procedimiento original por su absoluta falta de relación con el contenido conformador del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras.

El referido carácter unitario de las actuaciones inspectoras que se deduce del artículo 150 LGT responde, sin duda, a las reglas de la lógica más elemental, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia. Ahora bien, no menos cierto es que para que pueda atribuirse a un procedimiento inspector ese carácter unitario y para que, en consecuencia, los efectos interruptivos de unas diligencias practicadas en relación a concretos periodos o conceptos tributarios alcancen a los demás periodos y conceptos incluidos en la comunicación de inicio, no basta con que formalmente se haya incoado el procedimiento y se hayan incluido en dicha comunicación los diversos conceptos impositivos y periodos objeto de las actuaciones inspectoras. Es preciso, además, que materialmente también ese procedimiento único pueda identificarse como tal.

Dicho de otra manera: el carácter único sólo puede predicarse de un procedimiento inspector cuando exista para ello una justificación formal y material. Si para aplicar la doctrina del carácter unitario de las actuaciones inspectoras sólo debiéramos fijarnos en la correcta inclusión formal en la comunicación de inicio del alcance, periodos y conceptos impositivos objeto de comprobación se estaría amparando, sin límite o cortapisa alguna, la posibilidad de que dicha comunicación se convirtiera en un "cheque en blanco" en manos de la Administración, la cual podría centrar su actuación en un solo tributo o periodo y, por su sola voluntad y aunque no existiera justificación razonable para ello, podría, ampliando el plazo, interrumpir la prescripción en relación con los demás conceptos y periodos tributarios, sine die y sin posibilidad de control jurisdiccional. Quedaría entonces sin cobertura real la posibilidad de exigir la adecuada y suficiente motivación específica del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, que ya no sería necesaria, pues bastaría al efecto con que la Administración invocara ese carácter unitario para que se diera por válida automáticamente la ampliación del plazo.

Esto, como es obvio, no es lo querido por el legislador y tampoco por la jurisprudencia, debiendo rechazarse toda interpretación de la interrupción justificada -que es en lo que se traduce, en realidad, la ampliación del plazo- que convierta este supuesto en un subterfugio para ampliar, de forma inmotivada y en contra de la jurisprudencia, el plazo máximo legalmente establecido, que es de 12 meses, porque, como afirma la STS de 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007), se estaría subvirtiendo el mandato legal contemplado en el artículo 29 de la Ley 1/1998.

Lo anterior no significa que desconozcamos la posible existencia de supuestos en los que la Inspección pueda encontrarse en la necesidad de afrontar inspecciones en las que la diversidad de conceptos impositivos y de periodos objeto de la comprobación represente una tarea ciertamente ardua y que, para abordarla, tras ponderar las circunstancias concurrentes, considere preciso "escalonar" la inspección sobre los diferentes conceptos impositivos, de manera que llegara a darse el caso de que en el periodo ordinario de 12 meses no hubiera podido completarse la inspección sobre todos los conceptos impositivos, teniendo que comenzar la comprobación de alguno o algunos de ellos una vez superado dicho plazo.

Lo que queremos significar es que, en tales casos, de acuerdo con esa necesidad de motivación específica exigida jurisprudencialmente, debe ser la Administración la que proporcione un plus de justificación al acuerdo ampliatorio, expresando -aun de manera sucinta, siempre que sea suficiente- los motivos por los que tal situación se ha producido o se va a producir, posibilitando así la verificación jurisdiccional de la concurrencia de las causas justificativas de la válida ampliación del plazo. Esta exigencia de justificación es de todo punto coherente si tenemos en cuenta que el carácter unitario descansa, precisamente, en la consideración global de la actuación de comprobación -como se infiere de la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010), con cita de la de 27 de febrero de 2009, (RC 6548/2004)-, carácter global y unitario que no podría apreciarse si, en caso contrario, se permitiera sin límite alguno un escalonamiento injustificado en la comprobación de los conceptos impositivos que llevara a postergar el inicio de la comprobación referida a alguno de éstos más allá del límite de los 12 meses, pues entonces nos encontraríamos materialmente ante procedimientos



separados y nuevamente estaríamos ante la consagración de un subterfugio no querido por el legislador ni por la jurisprudencia.

Pues bien, en este caso nos encontramos con la alegación de la parte actora, no contradicha por la demandada y constatada en el expediente, de que habiendo comenzado el procedimiento de inspección el 23 de marzo de 2007 y habiéndose dictado el acuerdo de ampliación el 21 de febrero de 2008, la primera solicitud de documentación para comprobar las retenciones a cuenta del IRNR tuvo lugar el 8 de abril de 2008, en la Diligencia nº 10.

El acuerdo de ampliación no se refiere a esta cuestión (pese a haber transcurrido casi 11 meses desde el inicio de las actuaciones) y el TEAC se limita a señalar, como también la Abogacía del Estado en su contestación a la demanda, que huelga entrar a comprobar el hecho que sustenta la argumentación de la interesada, pues yerra la representación de la actora al entender las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección como una suma de distintos procedimientos (uno por cada uno de los conceptos impositivos objeto de comprobación) o, es más, como procedimientos independientes, fundamentando el rechazo de la pretensión de la actora en la doctrina del carácter unitario del procedimiento inspector, con cita de diversas sentencias del Tribunal Supremo.

Así las cosas y, a la vista de los razonamientos antes expuestos, consideramos que la carencia de justificación y, aun más, la absoluta ausencia de una mínima explicación por parte de la Administración en el acuerdo ampliatorio de los motivos y circunstancias por los que en la fecha de éste no había comenzado la comprobación referida al IRNR, unida a la constatada demora de dicho comienzo hasta pasados casi 13 meses desde el inicio de las actuaciones, es reveladora de la aplicación en este caso de un automatismo no aceptable en la ampliación del plazo (careciendo ésta de justificación material) que no puede quedar amparado en el carácter unitario del procedimiento de inspección, sobre todo si a ello añadimos que en el acuerdo ampliatorio cabe apreciar -en contra lo exigido por la citada STS de 29 de enero de 2014 - una completa falta de referencia a las actuaciones ya emprendidas, a las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, a las diligencias pendientes, a la imposibilidad de completar las actuaciones en el plazo ordinario, a la previsión del plazo preciso para completarlas (ampliándose la duración al plazo máximo de 24 meses sin explicación alguna), todo lo cual -como dice la sentencia mencionada- debería haberse puesto en conexión cronológica con el extenso plazo de 12 meses habilitado por la ley.

Constatado lo anterior, es evidente que la absoluta falta de explicación al respecto impide a la Sala descartar que la dificultad para cumplir el plazo ordinario en el supuesto examinado no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación (según expresión utilizada por la mencionada STS de 29 de enero de 2014).

Y ello, junto con lo razonado anteriormente, nos lleva a concluir que en este caso no sólo no existe la motivación específica necesaria para considerar válido el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que efectivamente se ha producido una paralización injustificada del procedimiento inspector por lo que respecta al concepto impositivo de retenciones a cuenta del IRNR superior a 6 meses."

Finalmente, la sentencia extrae de lo razonado la conclusión que expone en el Fundamento de Derecho Quinto:

"La consecuencia de lo expuesto, conforme a lo previsto en el artículo 150.2.a) de la LGT , es que no se considera caducado el procedimiento, pero se entiende no interrumpida la prescripción hasta que se produzca una reanudación formal del procedimiento o la realización de actuaciones, pero en ambos supuestos el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

A la interpretación de este precepto se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 (RC 4074/2013), que al respecto establece:

"(...) En efecto, comencemos por señalar que el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, dispone:

" La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.



En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Pues bien, en la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4532/2011), en supuesto bajo la vigencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 31 quater del Reglamento de Inspección de 1986 -añadido por Real Decreto 136/2000-, se dejó sentado el criterio de que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tenía la capacidad interruptiva que defendía la Administración del Estado, teniéndola, en cambio una actuación formal de la Inspección, tras el transcurso del plazo de doce meses, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de actuaciones.

Esta interpretación, después recogida en la Sentencia de 6 de marzo de 2014 (recurso de casación 6287/2011), ha de mantenerse a la luz del artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues según dicho precepto, el incumplimiento del plazo de doce o veinticuatro meses (previsto en el apartado 1) no determina la caducidad del procedimiento "que continuará hasta su terminación", pero con la particularidad de que no se entenderá interrumpida la prescripción, si bien si se producirá la interrupción mediante reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Por lo expuesto, y como hemos anticipado, no podemos aceptar la alegación del Abogado del Estado, pues la Diligencia nº 12 de 2 de junio de 2009, solo se formalizó para reseñar la fecha de formalización de las Actas y no contenía acuerdo formal de reanudación de actuaciones."

De la referida sentencia se deduce que era necesario en este caso un acuerdo formal de reanudación de actuaciones para poder interrumpir la prescripción relativa al concepto impositivo examinado, acuerdo formal que no tuvo lugar, limitándose la Diligencia nº 10, de fecha 8 de abril de 2008, a recabar más documentación y, entre ésta la relativa al concepto impositivo objeto de este pleito en los siguientes términos:

" d) Respecto de los pagos a entidades no residentes por arrendamiento de aviones se requiere que aporte el número de horas de vuelo en navegación internacional y en la nacional "

En consecuencia, la Diligencia nº 10, que supuso el comienzo real de la comprobación referida a este concepto impositivo, no tuvo efectos interruptivos de la prescripción y, por consiguiente -como se desprende de la STS de 24 de enero de 2011 (RC 5990/2007) -, en virtud de los artículos 29.3 de la Ley 1/1998 y 31 quater, párrafo segundo, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no cabe entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar sino en la fecha en que se notificó la liquidación tributaria (27 de marzo de 2009), momento en el que se había producido tal efecto prescriptivo en relación con las retenciones por rendimientos del IRNR anteriores al 27 de marzo de 2005, al ser aplicable en este caso el plazo de cuatro años.

Por tanto, tratándose de periodos de liquidación mensuales y, dado que en el momento en que se notificó el acuerdo liquidatorio ya había prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar el importe de las retenciones objeto de este pleito, referido a los periodos marzo-diciembre de 2003 y enero-diciembre de 2004, procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada por no ser conforme a Derecho, sin necesidad de examinar el resto de los motivos de impugnación aducidos en contra de la resolución impugnada."

SEGUNDO. - El Abogado del Estado articula su recurso de casación con un solo motivo, en el que al amparo del artículo 88. 1. d) de la Ley de esta Jurisdicción, alega infracción por la sentencia de los artículos 66, 67, 68 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 31, 31 bis, 31 ter y 31 quater del Reglamento de Inspección de los Tributos de 1986, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, sobre ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, así como jurisprudencia contenida en las Sentencias de 12 de marzo de 2015 - recurso de casación 4074/2013-, de 13 de diciembre de 2011 - recurso de casación 127/2008 -, 25 de marzo de 2011 - recurso de casación 57/2007-, de 17 de julio de 2012 - recurso de casación 2825/2010 - m 2 de febrero de 2011 - recurso de casación 720/2006- de 22 de diciembre de 2011 - recurso de casación 6688/2009 -.

En el desarrollo del motivo, primeramente, se transcriben los artículos 150 de la Ley General Tributaria de 2003 y 31 Ter del Reglamento de Inspección de 1986, en cuanto afectan a la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras y tras ello se expone un resumen del contenido argumental de la sentencia que se impugna.

Y frente a la exposición de la sentencia opone el Abogado del Estado que, en su criterio, el acuerdo de ampliación está suficientemente motivado, teniendo en cuenta las circunstancias previstas en la norma y



su conexión con el procedimiento inspector de autos. Así, después de enumerar las referidas circunstancias previstas en el artículo 31 ter del Reglamento de Inspección de 1986, según la redacción dada por el Real Decreto 136/2000 -volumen de operaciones que impone la obligación de auditar las cuentas, entidades que realizan actividades en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Tributaria y realización de actividades fuera del territorio de la Delegación de la Agencia Tributaria que lleva a cabo el procedimiento inspector- se recoge la propuesta del actuario y así:

-Se citan los volúmenes de operaciones del sujeto pasivo, que en los ejercicios de 2002, 2003, y 2004 asciende a 4.425.763.395,85 €, 4.340.376.646,75 € y 4.547.248.977,29 €, "importes que obviamente son muy superiores a los exigidos por la normativa mercantil para la obligación de auditar las cuentas. Igualmente, se dice que la sociedad inspeccionada forma parte del Grupo de sociedades que tributa en régimen de consolidación fiscal."

-La comprobación del IVA presenta dificultad, dado el elevado número de facturas.

-La dificultad técnica, informática y jurídica en el acceso a la información contable y contractual; la dispersión de los centros de trabajo de la interesada, así como sus centros directivos o el número de registros y/o apuntes contables realizados durante cada uno de los ejercicios de la comprobación y la distribución de su facturación, en 7.300 puntos de venta. La entidad tiene 26.266 empleados para el estudio y comprobación de sus correspondientes retenciones del IRPF. Toda esta es la información que da el Inspector actuario para fundamentar la prórroga del plazo por otros doce meses".

A ello se añade que el procedimiento inspector afectaba a los siguientes conceptos impositivos:

-Impuesto de Sociedades.

-IVA.

-Retenciones rendimientos de trabajo IRPF.

- Retenciones rendimientos de capital mobiliario.

-Retenciones de arrendamientos inmobiliarios.

-Retenciones Impuesto de Renta de No Residentes. "Liquidación que afecta al presente recurso de casación."

-Declaración anual de operaciones.

-Declaración recapitulativa

-Entrega y Adquisiciones Intracomunitaria de bienes.

A lo anterior, se añade para justificar la ampliación, las siguientes circunstancias:

-La especial complejidad del expediente, que resulta manifiesta, vista la relación y magnitud, no solo económica, sino jurídica, de las cuestiones tratadas en el mismo, de la que es reflejo la propia longitud de la sentencia de instancia, así como el volumen del expediente administrativo unido a los autos.

-De la propuesta de ampliación se dio traslado a la entidad hoy recurrente, que no efectuó alegación alguna al respecto.

Tras la argumentación referida a la motivación y justificación del acuerdo de ampliación, el Abogado del Estado se refiere al carácter único del procedimiento inspector, "que comparte la sentencia y por lo tanto no la niega", "lo cual supone que, si la ampliación del plazo es correcta, como sostiene esta parte, aunque la diligencia nº 10, de 8 de abril de 2008, que afecta a este concepto impositivo, retenciones por IRNR, se hace después de los doce primeros meses, y, por tanto, dentro del plazo de ampliación, como el procedimiento es único aunque afecte a varios impuestos, no tiene ninguna relevancia jurídica, pues está dictada dentro del plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación tributaria. Así resulta de la Sentencia del T.S. de 25 de febrero de 2009 - Fundamento de Derecho Noveno- el carácter unitario del procedimiento inspector, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos períodos impositivos. Y sigue diciendo, el concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y períodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse alguno de los tributos y períodos a los que afecta el procedimiento. Y como dice la sentencia del T.S. de 4 de marzo de 2009 :<< frente al artículo 184.1, tal como está redactado, puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un Impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora>>".



Por ello, concluye este argumento el Abogado del Estado que "el análisis que hace la sentencia que la diligencia nº 10 no entra dentro del concepto de "reanudación de actuaciones" a que se refiere el artículo 150.2, párrafo 2º de la Ley 58/2003 , no tiene relevancia jurídica alguna para estimar el recurso, como hace la sentencia".

Finalmente, expone el Abogado del Estado que, frente a la cita de doctrina jurisprudencial que reconoce el acuerdo de prórroga dictado en el caso de autos, y que no ha merecido respuesta confirmatoria por la sentencia impugnada, cabe citar la dictada por el Tribunal Supremo en 14 de octubre de 2011 -recurso de casación 391/2009 -: "1.- Volumen de las operaciones de los ejercicios comprobados (1994 a 1997), superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades, recogiendo a continuación en millones de pesetas dicho volumen. 2. - Por lo que respecta a los ejercicios 1995 y 1996, el hecho de formar parte "NUTREXPA, S.A." del Grupo de Sociedades 29/1995, en calidad de entidad dominante, de un Grupo en Régimen de Tributación Consolidada. A la vista de las circunstancias expresadas, y de que el Inspector-Jefe aceptó la propuesta, decidiendo la ampliación, debemos entender que el acuerdo dictado al efecto está suficientemente motivado, tal como se decidió para supuesto análogo en la Sentencia de esta Sala de 24 de marzo de 2011 (recurso de casación número 2885/2006). Doctrina que es aplicable al presente recurso y que la sentencia impugnada ha vulnerado, por lo que el presente recurso de casación debe prosperar".

TERCERO .- La representación procesal de **Iberia** Líneas de España, S.A., en su escrito de oposición, pone de relieve que la propuesta de liquidación contenida en el Acta de inspección se basaba en la discrepancia respecto del tratamiento fiscal de las rentas satisfechas a no residentes, por el arrendamiento de aeronaves, por considerar que la entidad pagadora de ellas debió practicar las correspondientes retenciones, al no ser aplicable la exención establecida en el artículo 13.1.f) de la Ley 41/1998 , al tratarse de aeronaves utilizadas tanto en el tráfico nacional como internacional.

Y frente al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado alega ante todo su inadmisibilidad parcial por razón de la cuantía.

A tal efecto, se desglosa el importe de la liquidación por cuota (23.003.903,90?) e intereses (6.402.467,47?) por cada uno de los meses comprendidos entre marzo de 2003 y diciembre de 2004 (ambos inclusive), resultando de ello que solo superan el umbral de los 600.000 euros, las cuotas de las siguientes mensualidades:

-marzo 2003 4.331.938,43 ?

-septiembre 2003 4.326.245,63 ?

-marzo 2004 4.280.849,53 ?

-septiembre 2004 3.116.943,39 ?

Subsidiariamente, la parte recurrida sostiene la improcedencia del único motivo casacional formulado por el Abogado del Estado, considerando que, como puso de manifiesto en la instancia, y así lo ha aceptado la sentencia en el Fundamento de Derecho Tercero, el acuerdo de ampliación no estaba motivado.

En apoyo de su postura, argumenta que el Abogado del Estado reitera los argumentos utilizados en la instancia y que fueron rechazados en la sentencia impugnada, añadiendo que esta respeta lo dispuesto en los artículos 150 de la Ley General Tributaria y 148 del Reglamento General de Gestión e Inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) y la jurisprudencia de la Sala, de la que expone el contenido de diversas sentencias.

Finalmente, para el caso de estimación del recurso, la parte recurrida se remite al contenido del escrito de demanda.

CUARTO .- Expuestas las posiciones de las partes, y refiriéndonos primeramente a la alegación de inadmisibilidad formulada por la parte recurrida, debemos comenzar diciendo que el artículo 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción exceptúa del recurso de casación las sentencias recaídas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 euros (a salvo el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, que no hace al caso), habiendo dicho esta Sala reiteradamente que es irrelevante, a los efectos de la inadmisión del expresado recurso, que se haya tenido por preparado por la Sala de instancia o que se hubiera ofrecido al tiempo de notificarse la resolución recurrida, siempre que la cuantía litigiosa no supere el límite legalmente establecido, estando apoderado este Tribunal para rectificar fundadamente - artículo 93.2.a) de la mencionada Ley - la cuantía inicialmente fijada, de oficio o a instancia de la parte recurrida.

Por su parte, el artículo 41.3 de la Ley de la Jurisdicción precisa que en los casos de acumulación o de ampliación de pretensiones -es indiferente que tenga lugar en vía administrativa o jurisdiccional-, aunque la cuantía del recurso venga determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquella no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de casación, a lo que debe añadirse que, con arreglo al artículo 42.1.a) de citada Ley , para fijar el valor de la pretensión se tendrá en cuenta el débito principal (cuota), pero no los



recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de éstos fuera de importe superior a aquél.

Pues bien, como señala la parte recurrida y consta en el expediente administrativo, solo las mensualidades de marzo y septiembre de 2003 y marzo y septiembre de 2004, superan el límite de 600.000 €, debiendo declararse por ello la admisión del recurso de casación respecto de las mismas y la inadmisión respecto del resto de mensualidades.

Se sigue así el criterio de la Sala en materia de retenciones a no residentes y así en el Auto de 16 de julio de 2009- recurso de casación 5317/2008- se dijo:

"TERCERO.- En el presente caso, aunque la cuantía del recurso contencioso-administrativo quedó fijada en la instancia en 679.955,39 euros, dicha cantidad se corresponde con el importe total de la liquidación definitiva practicada por el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la ONI, en la fecha referida en el Razonamiento Jurídico primero de esta resolución, relativa al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ejercicios 1999 y 2000. Ahora bien, como ha puesto de relieve el Auto de 8 de junio de 2006 (recurso número 7.783/2003, 6 de julio de 2006 (recurso nº 2.447/05) y el de 1 de abril de 2005 (recurso de queja número 344/2004) debemos recordar que el artículo 152.1 del Real Decreto 384/1981 de 23 de agosto, en la redacción dada por el Real Decreto 884/1987 de 3 de julio, -decisión reglamentaria ratificada por el artículo 59.1 del Real Decreto 1.841/1991 de 30 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1992 y por el artículo 101 del Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero, que entró en vigor el 10 de febrero de 1999-, establece de forma inequívoca y como regla general, la obligación de presentar las declaraciones y realizar los ingresos correspondientes a las retenciones de capital mobiliario y retenciones a cuenta en el primer día de cada trimestre natural o en el de los veinte primeros días naturales de cada mes. Por tanto, a tenor de lo expuesto, según consta en el expediente administrativo, ninguna de las cuotas mensuales liquidadas, ni tampoco el importe de ninguno de los intereses de demora liquidados en relación con el retraso en el pago de cada una de las referidas cuotas mensuales, superan el límite legal de 150.000 euros establecido para acceder al recurso de casación -pues las cuotas oscilan entre 81.187,50 euros correspondientes a los meses de abril, junio y septiembre de 2000 y 13.600 euros correspondientes a mayo de 2000 y, en relación con los intereses de demora, entre 14.581,59 euros correspondientes a abril de 1999 y 2.326,72 euros del mes de mayo de 2000.

Por consiguiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.2.a) de la LRJCA, procede declarar la inadmisión del presente recurso de casación, por no ser susceptible de impugnación la resolución recurrida."

QUINTO.- Dentro del ámbito de admisibilidad del recurso de casación así delimitado debemos comenzar diciendo -aun cuando ello sea reiterar lo dicho en la sentencia impugnada- que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en lo que aquí interesa, establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

Por su parte, el apartado 1 del artículo 31 del Reglamento General de Inspección de 1986, en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, establece:

"El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concorra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:



a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1º. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

2º. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente, determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3º. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial".

Y el apartado 2 del mencionado artículo dispone que:

"2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte".

Dicho lo anterior, nos referimos a continuación al criterio de la sentencia impugnada en relación con el acuerdo de ampliación y a la argumentación que sustenta el motivo de casación formulado:

Elevado volumen de operaciones

La jurisprudencia de esta Sala ha ido perfilando las exigencias que debe cumplir el acuerdo de ampliación para considerar que está suficientemente motivado, no siendo suficiente la afirmación de concurrir alguna de las circunstancias señaladas en la normativa antes transcrita, como tampoco sería suficiente para afirmar la falta de complejidad la ausencia de dichas circunstancias. Así en Sentencia de 12 de junio de 2012 -recurso de casación 3277/2009 -, se dijo (Fundamento de Derecho Octavo):

"(...)Resulta insuficiente, pues, la concurrencia abstracta de uno de los casos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1.a), para considerar complejas las actuaciones (como tampoco permitiría calificar de «no complejas» unas por la simple circunstancia de que no estuviera presente ninguno de esos casos), sino que es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.

Nada de lo anterior aparece en el acuerdo litigioso, por lo que hemos de considerar que la ampliación no cumple con la irrenunciable exigencia de motivación."

Y en la Sentencia de 29 de enero de 2014 -recurso de casación 4649/2011 - se dijo (Fundamento de Derecho 2):



En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, se deduce con claridad que no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate. Es decir, la especial complejidad de las actuaciones, que es el concepto jurídico indeterminado sobre el que se abre, en el artículo 29.1.a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, puede ponerse de manifiesto ante la concurrencia de alguno de los datos reveladores de esa complejidad que, a título ejemplificativo, se enumeran en el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias determine por sí misma la complejidad del procedimiento, como la que invoca la Administración como factor justificador que es el volumen de operaciones que implica la obligación de auditar las cuentas.

No en vano el párrafo segundo del apartado a) del reiterado artículo 31 ter del RGIT señala que "a estos efectos (esto es, a los de determinar la "especial complejidad"), y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos...", que seguidamente se enumeran.

Quiere ello decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación --en este caso, el volumen de operaciones de la empresa como dato abstracto-- sino que se requiere, en los propios términos literales del precepto "su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación...", lo que equivale a la necesaria evaluación de las razones en virtud de las cuales quepa inferir que el plazo señalado por la Ley en el artículo 29.1 es insuficiente, en ese concreto caso, para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración.

En síntesis, las circunstancias descritas en la Ley y su Reglamento de aplicación pueden ser o no, según los casos, un dato relevante en función de su influencia en las actuaciones mismas. De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones, que no cabe presumir automáticamente de la concurrencia de alguno de los factores legales, con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas.

La motivación específica que prevé la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en su artículo 29.3, en el acuerdo que autorice con carácter excepcional la ampliación del plazo de las actuaciones, no se queda en una mera exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que la norma requiere, además, que esté materialmente amparada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun cuando lo fuera de forma sucinta, los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

Obviamente, la justificación habrá de evaluar las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, las diligencias pendientes, la imposibilidad de completar las actuaciones, la previsión del plazo preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de doce meses, pues bien podría ser que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de una complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación.

En el caso presente, la motivación no sólo ha sido escueta sino abiertamente insuficiente, ya que no nos informa, ni siquiera de modo indiciario o parcial, sobre las razones que justifican la ampliación, pues lo único que se pone de manifiesto, por toda motivación, es que el volumen de operaciones de la entidad sobrepasa determinados límites cuantitativos en el periodo comprobado, de donde implícitamente se colige la suficiencia, a juicio del Inspector Jefe que intervino, para autorizar la ampliación.

Sin embargo estos datos no acreditan per se la complejidad real del procedimiento, que no sólo se mide por el volumen de operaciones -si no se pone en relación con el contenido de lo actuado y con los hechos que se comprueban-, cuando esta regularización es por completo ajena a dicho elemento. En otras palabras, si para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades a que vendría obligada la empresa el volumen de operaciones no es un dato relevante si no se pone en relación con el objeto propio de las actuaciones, hace que dicho volumen de operaciones represente, por tanto, un elemento total y absolutamente indiferente.

Es la Administración la que tiene que explicar suficientemente que el volumen de operaciones influye en la duración previsible del procedimiento, determinando su complejidad, por lo que, a falta de otra explicación más satisfactoria, el plazo legal que podría denominarse ordinario, de doce meses, es suficiente para completar la comprobación y cuantificar la deuda tributaria, pues la concreción de este deber no cabe presumirla en contra del administrado que reclame el despliegue de una gran actividad de comprobación ni de actuaciones complejas o



difíciles que impedirían cumplir el plazo de doce meses en este concreto asunto. Máxime teniendo en cuenta que en el presente supuesto la circunstancia de estar la entidad recurrente obligada a auditar sus cuentas en el ejercicio, como causa presuntamente justificadora del acuerdo de ampliación, era una circunstancia que ya concurría en el momento del inicio de las actuaciones de comprobación sin que hubiera sido invocada por la Inspección, ni solicitado ampliación alguna, durante el periodo de tramitación de las actuaciones previas a la incoación del primer acta.

Por tanto, la motivación infringe la exigencia legal a que se sujeta la ampliación del plazo, no sólo porque no se da explicación alguna sobre la procedencia de la prórroga, sino porque no hay razón válida que la ampare a la vista del contenido de las actuaciones y de las circunstancias que se han expresado. Si la regla general es que la duración del plazo es la señalada en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y la excepción se sujeta a la exigencia de rigurosos requisitos que, además, han de estar expresamente motivados, en el caso presente no hay, formal ni materialmente, una motivación válida y eficaz.

En definitiva, si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que se analiza estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa es un elemento decisivo, con su sola apreciación, para la ampliación, por lo que bastaría con constatar el volumen de operaciones, al margen de la verdadera naturaleza y complejidad del asunto. Tal postura no resulta aceptable porque contradice la exigencia legal, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una especie de presunción iuris et de iure, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores --el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario--, al concepto indeterminado de la "especial complejidad".

Expuesto el criterio jurisprudencial, debemos poner de relieve que la sentencia impugnada manifiesta que en el caso enjuiciado lo único que ha quedado acreditado a efectos de justificación del acuerdo de ampliación, es que la entidad tiene en cada uno de los ejercicios comprobados un elevado volumen desde la perspectiva de la cifra de negocios, pero no se ha aportado motivación alguna que permita analizar en que medida ello imposibilitaba o dificultaba la finalización de la actuación inspectora en el plazo de 12 meses y, consecuentemente, hacía precisa su ampliación, recordando que si bien este Tribunal Supremo en la Sentencia de 12 de marzo de 2015 - recurso de casación 4074/2013 - consideró motivado el acuerdo de ampliación, en el que se tomaba en consideración que la entidad obligada tenía un volumen de operaciones superior al requerido para auditar cuentas, que existía tributación en régimen de consolidación fiscal y que las actividades desarrolladas por el grupo tenía lugar en diferentes ubicaciones geográficas, es porque concurrían otras circunstancias que singularizaban el supuesto, razón por la que la Sala de instancia procede a estudiar las recogidas en el acuerdo de ampliación.

Pertenencia al Grupo de sociedades nº 148/02 en calidad de dominante

Efectivamente, primeramente, la sentencia, tras recordar que en este caso corresponde al Grupo demostrar que la ampliación del plazo no era necesaria -con invocación de la Sentencia de esta Sala de 2 de febrero de 2011, recurso de casación 720/2006 -, considera acreditado, a la vista de la prueba aportada, que la pertenencia al Grupo consolidado en calidad de dominante no puede considerarse determinante, pues la comprobación se limitó a comprobar a la entidad recurrente y a otra más- Compañía Auxiliar al Cargo, S.A-, sin que ésta última ofreciera dificultad alguna.

Actividades económico-empresariales de la sociedad en diferentes Delegaciones de la AEAT

La sentencia pone de relieve que, frente a la alegación de la demandante acerca de la falta de justificación de en que medida las distintas localizaciones de las actividades empresariales ha contribuido a la complejidad de las actuaciones, no ha existido contestación específica por la parte demandada.

Circunstancias específicas señaladas en los números 2º, 3º, y 4º del apartado Dos del acuerdo de ampliación (la transcripción del mismo figura en el Fundamento de Derecho Primero de la sentencia).

La sentencia, fijándose en la propuesta, indica que en la misma se afirma que la comprobación del IVA plantea dificultades por el elevado número de facturas, pero sin precisar su cifra; aduce la dificultad técnica, informática y/o jurídica en el acceso a la información contable, contractual etc., sin concretar la incidencia en las previsiones del artículo 31 ter del RGI ; alega dispersión de los centros de trabajo y residencia diferenciada de los centros directivos, pero sin aportar información de que hubiera sido necesario dirigir requerimientos de información a los mismos; alude al número de registros y/o apuntes, sin precisar su número; indica distribución de su facturación en 7.300 puntos de venta, pero no se explica en que medida ello influye en la complejidad, ni se indica que haya sido necesario solicitar información a aquellos; alude a que la entidad tiene 26.266



empleados, cifra que ciertamente resulta importante, pero cabe pensar que el cálculo de sus retenciones puede hacerse con instrumentos tecnológicos suficientes.

Hasta aquí el criterio de la sentencia, que resulta acertado y frente al cual el Abogado del Estado se limita a repetir nuevamente las cifras del volumen de operaciones de la entidad, sin entrar a contradecir las razones expuestas por la sentencia en aplicación de la jurisprudencia de esta Sala, a afirmar que el acuerdo de ampliación se dice que "la sociedad inspeccionada forma parte del Grupo de Sociedades que tributa en régimen de consolidación fiscal", a insistir en "la dispersión de los centros de trabajo de la interesada" y a reproducir las circunstancias expresadas en el acuerdo de ampliación.

Alejándonos ya de la cuestión de la motivación del acuerdo de ampliación y refiriéndonos ahora a la de la falta de oposición a la propuesta de ampliación en el trámite de alegaciones, la sentencia impugnada pone de relieve que en ocasiones similares, en las que el obligado tributario no se opuso en la vía administrativa y mostró por primera vez su oposición en la vía judicial, el Tribunal Supremo consideró que ello suponía que tal comportamiento "no resulta razonable", citándose la Sentencia de esta Sala de 22 de diciembre de 2011, recurso de casación 6688/2009 .

Ahora bien, precisamente dicha Sentencia, al margen de calificar la conducta del recurrente en la forma ante indicada, consideró motivado el acuerdo de ampliación al ser "patente la complejidad de las cuestiones controvertidas, dada la amplitud y problemática de las regularizaciones practicadas".

Por otra parte, la sentencia ahora impugnada considera que en el caso presente no debe tenerse en cuenta la circunstancia de no haberse opuesto a la ampliación en el trámite de alegaciones previo al acuerdo, por dos razones:

En primer lugar, porque la entidad hoy recurrida sí manifestó esa oposición en vía administrativa, en su reclamación ante el TEAC.

En segundo lugar, porque la previsión legal sobre la necesidad de declarar la prescripción de oficio -que ya había sido alegada ante el TEAC-, debe sobreponerse a la consideración realizada en la sentencia de esta Sala de 22 de diciembre de 2011 , antes referida.

Nuevamente debemos calificar de acertado el criterio de la Sala y añadir que el Abogado del Estado se limita a indicar que "de la propuesta de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones se dio traslado al recurrente y tal como consta en el expediente administrativo unido a los autos, el interesado no efectuó ninguna alegación a este respecto, lo cual no puede dejar de valorarse a la luz de los principios esenciales de buena fe y actos propios".

Independientemente de lo antes expuesto respecto de la Sentencia de esta Sala de 22 de diciembre de 2100, lo cierto es que no combate las argumentaciones antes referidas, sin que pueda esta Sala entrar en consideración a las mismas, pues ello supondría tomar partido por una de las partes.

En todo caso, si debemos señalar que la resolución del TEAC hace referencia a la liquidación practicada por la Inspección en 22 de mayo de 2009, posterior, por tanto, a la que ahora enjuiciamos, por Retenciones IRPF (importe de 10.491.844, 06?), derivada del mismo procedimiento de regularización, poniendo de relieve que en la reclamación económico administrativa formulada contra la misma no se opuso vicio alguno al acuerdo de ampliación de actuaciones ,habiendo sido desestimada la reclamación por Resolución de 19 de enero de 2011.

Sin embargo, lo cierto es que la referida resolución de 19 de enero de 2011, como la que fue objeto de enjuiciamiento por la Sala de instancia terminan por considerar motivado el acuerdo de ampliación y esta decisión es la que es objeto de revisión en la sentencia impugnada y ahora en el presente recurso de casación, en la forma que venimos desarrollando.

Por último, en relación con el carácter unitario del procedimiento de inspección parece oportuno señalar que la doctrina de esta Sala acerca del procedimiento inspector es la que se proclamara en la Sentencia de 27 de febrero de 2009 -recurso de casación 6548/2004 - al argumentar:

"[S]i bien la especificidad o estancamiento tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el art. 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose



incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 "in fine" del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

[E]l art. 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente» (FD Tercero).

Esta doctrina no impide que a virtud de circunstancias excepcionales concurrentes en un determinado supuesto, no tenga aplicación. Y así, entre otras, en Sentencia de 12 de julio de 2012 -recurso de casación 2825/2010 - se ha dicho que *"en principio, salvo supuestos excepcionales -que no es necesario ahora especificar-, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación"*.

En el caso presente, la sentencia reconoce la jurisprudencia de esta Sala acerca del carácter unitario del procedimiento de inspección y hace una referencia expresa a las Sentencias de 12 de julio de 2012 -recurso de casación 2825/2010 - y 13 de enero de 2011 -recurso de casación 164/2007 - así como a las que en ella se citan.

Pero indica también que pueden ocurrir casos excepcionales en que tal doctrina no tenga lugar, citándose la Sentencia de 13 de diciembre de 2012 -recurso de casación 987/2010 - en la que se dijo:

"Como ya se ha comentado se inicia el procedimiento inspector abarcando en exclusividad a los ejercicios 1994 a 1997 por el Impuesto sobre Sociedades, y a la fecha en que se amplía el procedimiento al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, las actuaciones inspectoras referidas a aquellos ejercicios y concepto, únicos a los que se refería el acuerdo de inicio del procedimiento, habían finalizado, ninguna diligencia se hace a partir de 4 de septiembre de 2001, fecha de la ampliación, referente al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, referida al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, las diligencias posteriores sólo afectaron al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998. O lo que es lo mismo, la ampliación del procedimiento al ejercicio 1998 por Impuesto sobre Sociedades e IVA, resultaba de todo punto inútil a los efectos de facilitar o procurar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, de suerte que las diligencias que a partir de la ampliación se ordenaron resultaron superfluas y extrañas en relación con aquel concepto y períodos que dieron lugar al acuerdo de inicio del procedimiento, careciendo de virtualidad alguna a los efectos de proseguir el procedimiento original por su absoluta falta de relación con el contenido conformador del acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras. De suerte que a la fecha de la ampliación nada impedía que se hubiera podido levantar acta por los indicados períodos y concepto, sin necesidad de dilatar sin motivo alguno en relación con la finalidad de la actividad inspectora desarrollada, por lo que las actuaciones inspectoras referidas al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, deben reputarse como actuaciones meramente dilatorias en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar el motivo opuesto y confirmar la sentencia por su bondad jurídica."

Y tras poner de relieve que la doctrina del carácter unitario del procedimiento inspector, que responde a las reglas de la lógica más elemental, exige no solo desde un punto de vista formal la incoación de un procedimiento inspector al que se hayan incorporado los distintos conceptos a comprobar, sino que además, es necesario que materialmente ese procedimiento único pueda identificarse como tal, pasa a estudiar el caso, ciertamente excepcional, aquí concurrente, de que habiendo comenzado el procedimiento inspector en 23 de marzo de 2007 y habiéndose dictado el acuerdo de ampliación el 21 de enero de 2008, la primera solicitud de documentación para comprobar las retenciones a cuenta del IRNR tuvo lugar el 8 de abril de 2008, en la Diligencia nº 10, en la que se indicaba *"Respecto de los pagos a entidades no residentes por arrendamiento de aviones, se requiere que aporte el número de horas de vuelo en navegación internacional y en la nacional"*.

Resalta la sentencia el dato ciertamente notable de que el acuerdo de ampliación no haga referencia a una cuestión como la de que a lo largo de casi doce meses, no se haya llevado a cabo actuación alguna en relación al IRNR, así como que el TEAC se limita a señalar, como el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, que huelga entrar a comprobar el hecho que sustenta la argumentación interesada, pues yerra



la representación de la actora al entender las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección como una suma de distintos procedimientos, o, es más, como procedimientos independientes.

La sentencia -que no desconoce en absoluto la situación en que la Inspección puede verse abocada a "escalonar" la verificación de los distintos conceptos impositivos-, echa en falta la ausencia de la más mínima explicación por parte de la Administración acerca de que a la fecha de la ampliación no había comenzado la comprobación del IRNR, unida a la constatada demora de dicho comienzo hasta pasados casi trece meses desde la iniciación de las actuaciones, lo que entiende que supone un automatismo no aceptable en la ampliación del plazo, que no puede quedar amparado en el carácter unitario del procedimiento, tanto más cuanto en el acuerdo de ampliación no hay referencia alguna a las actuaciones llevadas a cabo, a las dificultades encontradas, a las diligencias pendientes, a la imposibilidad de completar las actuaciones en plazo ordinario y a la previsión del plazo para completarlas.

La consecuencia final que extrae la sentencia es la de no solo la ausencia de motivación del acuerdo de ampliación, que determina su invalidez, sino también la de existencia de una paralización de la actuación inspectora por más de 6 meses en lo que respecta al concepto impositivo de retenciones Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El Abogado del Estado centra su oposición en el carácter unitario del procedimiento, por lo que, en su criterio, si el acuerdo de ampliación es válido, como sostiene, la diligencia número 10, de 8 de abril de 2008, que afecta al concepto impositivo de retenciones por IRNR, se encuentra producida dentro del plazo de prescripción.

Por tanto, tampoco en este caso se combate la argumentación de la sentencia, que resulta conforme a Derecho. Finalmente, la sentencia impugnada llega a la conclusión de que si bien no ha caducado el procedimiento por el transcurso del plazo de doce meses y por la interrupción injustificada durante el plazo de seis meses, si se ha producido la interrupción de actuaciones inspectoras que conduce en este caso a la prescripción del derecho a liquidar, ante la ausencia de reanudación de las actuaciones mediante acto formal, debiendo añadirse a la cita llevada a cabo por la impugnada, que en la reciente Sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 2016 -recurso de casación 789/2014 - se ha dicho (Fundamento de Derecho Tercero):

"Es manifiesta la necesidad de desestimar el recurso de casación interpuesto.

Las diligencias invocadas por el Abogado del Estado no reúnen los requisitos que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), exige para que el efecto interruptivo de la prescripción vuelva a ponerse en marcha.

El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento..."

Por todo lo hasta aquí razonado, se desestima el motivo.

SEXTO.- Al no prosperar el motivo formulado procede la desestimación del recurso de casación, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139. 3 de la Ley de esta Jurisdicción, y teniendo en cuenta la dificultad del asunto y el trabajo profesional desarrollado, limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto a la cantidad máxima de 8.000 euros.

FALLO

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

- 1.** - DECLARAR la admisibilidad del recurso de casación 2309/2015, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente le corresponde de la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 21 de mayo de 2015, dictada en el recurso contencioso- administrativo número 209/2012, respecto de las declaraciones trimestrales de marzo y septiembre de 2003 y marzo y septiembre de 2004 y la inadmisibilidad respecto de las demás.
- 2.** - DESESTIMAR el presente recurso de casación, número 2309/2015, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente le corresponde de la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 21 de mayo de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 209/2012, respecto de las declaraciones trimestrales de marzo y septiembre de 2003 y marzo y septiembre de 2004.
- 3.** - CONDENAR en costas a la Administración recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

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



Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ