

## BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ059106

## AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de mayo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 209/2012

## SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Especial complejidad.** El mero hecho de que el volumen de operaciones supere el límite para auditar las cuentas o que se trate de una sociedad dominante de un grupo fiscal no conlleva automáticamente la especial complejidad. La Administración alega: el número de facturas a efectos del IVA, pero no precisa la cifra; la dificultad técnica de acceso a la información contable, pero no precisa el motivo o razón; la dispersión de los centros de trabajo, pero no explica que fuera necesario requerir información a los centros; y, en fin, el número de empleados a efectos del estudio de las retenciones, pero no es relevante por los instrumentos tecnológicos de que dispone para su comprobación. En definitiva, la Administración no rebate las referencias a cada una de las circunstancias señaladas en el acuerdo, por lo que se considera insuficientemente motivado. A esto no se opone que la actora no se opusiera en su momento a la ampliación del plazo. **Interrupción injustificada por más de 6 meses.** *Carácter unitario del procedimiento inspector.* El TS ha considerado que la doctrina sobre el carácter unitario puede en casos excepcionales no ser aplicable. Aun cuando en ciertos supuestos sea necesario escalonar la comprobación de los diversos conceptos impositivos, esta necesidad debe ser justificada por la Administración. En el presente caso la primera solicitud de documentación sobre las retenciones a cuenta tuvo lugar pasado más de un año del inicio de la comprobación, lo que revela que la falta de actuación no puede quedar amparada en el carácter unitario del procedimiento y procede considerar producida una interpretación injustificada de más de 6 meses. El efecto de no interrupción de la prescripción se prolonga hasta que se produzca la reanudación formal de las actuaciones. La mera continuación de las actuaciones con posterioridad a la superación del plazo no tiene capacidad interruptiva de la prescripción.

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003(LGT), art. 150.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 ter y 31 quater.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), arts. 181 y 203.

## PONENTE:

*Don Fernando Román García*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000209 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05233/2012

Demandante: IBERIA LINEAS AEREAS DE ESPAÑA, S.A.

Procurador: JOSE LUIS PINTO-MARABOTTO RUIZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiuno de mayo de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 209/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. José Luis Pinto Marabotto en nombre y representación de la entidad IBERIA LINEAS AEREAS DE ESPAÑA, S.A. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 5 de junio de 2012 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

#### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 22 de marzo de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

#### **Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 15 de abril de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

#### **Cuarto.**

Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

**Quinto.**

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 5 de mayo de 2015, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 7 de mayo de 2015 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero.**

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC en fecha 30 de marzo de 2012, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por IBERIA LINEAS AEREAS DE ESPAÑA, S.A. contra acuerdo 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 refieren a la actividad del sujeto pasivo de transporte aéreo internacional de viajeros y tienen en cuenta que la recurrente, 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.

La Inspección considera correctas las bases declaradas, pero entiende que 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, en tanto debe 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.

**Segundo.**

La parte actora alega en su demanda los siguientes motivos de impugnación:

1.- 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 por las siguientes razones:

a) Ineficacia del acuerdo de ampliación del referido plazo a 24 meses por su improcedencia atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso y por su falta de motivación.

b) Existencia de un periodo de interrupción injustificada superior a 6 meses en relación con el concepto tributario y ejercicios regularizados.

2.- Improcedencia de la calificación como canon de las rentas satisfechas en concepto de aeronaves.

3.- Procedencia de la aplicación de la exención para aeronaves utilizadas en la navegación aérea internacional.

4.- Incidencia de la modificación introducida por la Ley 2/2010.

5.- Oposición de los artículos 23.2 de la LIRNR y 24.2 del TRLIRNR al Derecho Comunitario.

Con base en los argumentos desarrollados al tratar cada uno de los referidos motivos de impugnación, la parte actora finaliza su demanda con la súplica de que se dicte sentencia por la que se declare nulo el acto administrativo impugnado y aquéllos de los que éste trae causa.

Por su parte, el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opone a las pretensiones de la contraparte y -también en síntesis- señala:

1.- Que las actuaciones inspectoras están sujetas al principio de uniformidad o procedimiento único.

2.- Que el acuerdo de ampliación era procedente y fue debidamente motivado, fundándose en la especial complejidad de todas las actuaciones inspectoras a las que se refería la comprobación.

3.- Que la actora no se opuso a la ampliación del plazo con ocasión de la propuesta del actuario instructor.

4.- En cuanto al fondo, sostiene que las rentas obtenidas en España por los sujetos no residentes que arrendaron sus aeronaves a casco desnudo a la entidad recurrente, durante el periodo de marzo-2003 a diciembre-2004, tienen la consideración de cánones y no de renta empresarial, por lo que deben tributar en España, estando únicamente exentas aquellas rentas en la parte proporcional correspondiente a los vuelos internacionales realizados por cada aeronave, por lo que la entidad recurrente estaba obligada a practicar las correspondientes retenciones.

5.- Asimismo, se opone a la interpretación efectuada por la recurrente en relación con el contenido de la Ley 2/2010 y a la tesis de ésta sobre la vulneración del Derecho comunitario, señalando a este último respecto que, en todo caso, ésta no alcanzaría a la totalidad de la liquidación cuestionada, pues algunos de los

arrendadores de aeronaves no residen en la Unión Europea, así como que la actora obvia una cuestión primordial, cual es la de que no estamos en presencia de una regularización practicada a los arrendadores no residentes, sino ante una regularización de quien -como la actora- satisface rentas a no residentes.

Por todo ello, solicita que se dicte sentencia desestimando el recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

### **Tercero.**

El primer motivo de impugnación se refiere a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de haber excedido las actuaciones inspectoras el plazo de 12 meses, que la parte actora sustenta en las siguientes razones:

- En la ineficacia del acuerdo de ampliación del referido plazo a 24 meses por su improcedencia atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso, así como por su falta de motivación.

- En la existencia de un periodo de interrupción injustificada superior a 6 meses en relación con el concepto tributario y ejercicios regularizados.

Para resolver estas cuestiones debemos partir de los siguientes datos que resultan del expediente administrativo:

- La liquidación se refiere a los periodos marzo-diciembre de 2003 y enero-diciembre de 2004.

- La notificación del inicio de las actuaciones inspectoras al obligado tributario se produjo el 23 de marzo de 2007.

- La notificación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a 24 meses tuvo lugar el 22 de febrero de 2008.

- La notificación del acuerdo de liquidación se practicó el 27 de marzo de 2009.

Comenzaremos, pues, por el estudio de las alegaciones referidas al acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras .

#### **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.

#### **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 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.

(...)"

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 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:

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.

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 (...).

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.

#### **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 periodos 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 quarter, 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.

#### **Sexto.**

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración demandada, al haber sido desestimadas totalmente sus pretensiones.

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

#### **FALLO**

ESTIMAR el recurso interpuesto por el Procurador Don José Luis Pinto Maraboto, en nombre y representación de IBERIA LINEAS AEREAS DE ESPAÑA, S.A., contra el indicado acuerdo del TEAC de 30 de marzo de 2012, y anular éste por no ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la parte demandada.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

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