

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

Referencia: NFJ068508

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1519/2017, de 5 de octubre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3043/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Ampliación. Motivación. Necesidad de notificación al interesado, al objeto de que pueda formular alegaciones. Exigencias de motivación del acuerdo de ampliación cuando el contribuyente no efectúa alegaciones a la procedencia de la ampliación. Recurso de casación para la unificación de doctrina.** En un supuesto en que el contribuyente no efectuó alegación alguna a la procedencia de ampliar el plazo del procedimiento inspector, en el que, por otra parte, ni en el traslado para alegaciones, ni en el acuerdo de ampliación se señalan qué motivos justificaban la procedencia de extender aquel plazo, la ausencia de alegaciones por el interesado no le impide cuestionar la legalidad de la liquidación que pone fin al procedimiento por la invalidez -derivada de su falta de motivación- del acuerdo que decidió ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras. Dicho de otro modo, la falta de alegaciones del contribuyente a la procedencia de la ampliación del plazo no sana los defectos en que el acuerdo correspondiente pueda incurrir, ni impide al contribuyente alegar cuanto tenga por conveniente sobre la corrección de tal ampliación. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 12 de mayo de 2016, recurso nº 165/2014 (NFJ062985), que se recurre en esta sentencia, y STSJ de Madrid, de 15 de enero de 2015, rec. nº 1600/2012 (NFJ057953), que se utiliza de contraste].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

**PONENTE:**

*Don Jesús Cudero Blas.*

**SENTENCIA**

En Madrid, a 5 de octubre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3043/2016 interpuesto por el Procurador de los Tribunales don José Carlos Peñalver Garcerán, en nombre y representación de la mercantil PROMOCIONES Y CONCIERTOS INMOBILIARIOS, S.A. (PROCISA), contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de fecha 12 de mayo de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 165/2014, sobre liquidación por impuesto sobre sociedades; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia el 12 de mayo de 2016, en el procedimiento ordinario núm. 165/2014, cuyo fallo era del siguiente tenor literal:

" Que admitiendo y desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Promociones y Conciertos Inmobiliarios, s.a. (PROCISA), y en su nombre y representación el procurador don José Carlos Peñalver Garcerán, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la resolución impugnada y, en consecuencia, debemos confirmarla y la confirmamos, con imposición de costas a la recurrente" .

#### **Segundo.**

Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de PROCISA, demandante en el procedimiento, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la misma, aportando como sentencia de contraste la dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 15 de enero de 2015 (recurso núm. 1600/2012 ) en la que, según aduce la parte recurrente, se habría sentado una doctrina distinta en relación con las exigencias de motivación de los acuerdos de ampliación del plazo del procedimiento inspector cuando el contribuyente no efectúa alegaciones a la procedencia de efectuar dicha ampliación .

#### **Tercero.**

La parte demandada en el procedimiento, Administración General del Estado, se ha opuesto al recurso en los términos que constan en el correspondiente escrito suscrito por el Abogado del Estado.

#### **Cuarto.**

Elevadas las actuaciones al Tribunal Supremo, por providencia de esta Sección se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Jesus Cudero Blas y se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del 19 de septiembre de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó el mismo con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

La resolución recurrida en la instancia había estimado parcialmente una reclamación económico-administrativa deducida por la entidad hoy recurrente frente a una liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 2003, ordenando la retroacción de actuaciones. Por lo que ahora interesa, la decisión impugnada no había apreciado irregularidad alguna en la tramitación del procedimiento inspector, al punto de que consideró plenamente válido y eficaz el acuerdo de ampliación de la duración de tal procedimiento acordado con fecha 25 de febrero de 2009.

Según consta en autos, (i) el inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 16 de mayo de 2008 , ( ii) el 5 de mayo de 2010 se dicta el acuerdo de liquidación, (iii) que es notificado al obligado tributario el 11 de mayo de 2010. Previamente, el 3 de febrero de 2009, con notificación al contribuyente el 6 de febrero de 2009, se abrió un plazo para alegaciones a efectos de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, que, finalmente, es ampliado por acuerdo de 25 de febrero de 2009. Resulta incontrovertido, por último, que el sujeto pasivo no formuló alegaciones a la procedencia de dicha ampliación.

En la medida en que lo que se comprobaba era la realidad de unos préstamos realizados por PROCISA a LUGARCE, de los préstamos de LUGARCE a los socios (personas físicas) y de la amortización del préstamo de LUGARCE por esos mismos socios, el procedimiento inspector dio lugar a una liquidación por impuesto sobre sociedades (a PROCISA, la aquí recurrida), varias por impuesto sobre la renta de las personas físicas (a los socios) y otras por impuesto sobre el patrimonio (también a esos socios).

Las citadas liquidaciones fueron recurridas en vía económico-administrativa y (las relativas a los impuestos sobre sociedades y patrimonio) también en sede jurisdiccional. El resultado de esas impugnaciones fue, en cada caso, el que a continuación se expresa:

1. La liquidación del impuesto sobre sociedades fue analizada por la resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2013, que otorgó plena validez al procedimiento inspector, concretamente al acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones a veinticuatro meses, y que, por tanto, no consideró prescrito el derecho de la Administración a liquidar. Tal resolución fue declarada ajustada a Derecho por la sentencia de la Audiencia Nacional que constituye el objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina.

2. La liquidación relativa al impuesto sobre las personas físicas (de la misma fecha que la de sociedades y dictada en idéntico procedimiento inspector) fue anulada por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de fecha 9 de enero de 2012, por entender que el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones era inválido por falta de motivación, lo que determinó la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2003.

3. Y la liquidación del impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios 2004 y 2005 (recaída, asimismo, con base en las mismas actuaciones de comprobación y con idénticas vicisitudes procedimentales, incluidas las relativas al acuerdo de ampliación) fue declarada ajustada a Derecho por resolución del TEAC de 23 de julio de 2012, resolución que fue posteriormente anulada por la sentencia firme de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 15 de enero de 2015 (recurso núm. 1600/2012) en la que se aplica al caso idéntico criterio que el adoptado por el TEAC respecto del IRPF de los socios: cuando se dicta el acuerdo de liquidación ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar al ser ineficaz -por falta de motivación- el acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento.

## Segundo.

Tras fijar como hechos probados los que se señalaron más arriba en relación con las distintas fechas relevantes (del inicio de las actuaciones, del traslado para alegaciones sobre la ampliación del plazo de duración del procedimiento, del acuerdo de ampliación y de la liquidación dictada) y constatar que el contribuyente no efectuó alegaciones a la procedencia o improcedencia de aquella ampliación, dice la sentencia ahora recurrida, literalmente, lo siguiente:

" En el presente caso, es cierto que el acuerdo de apertura del plazo para alegaciones respecto de la ampliación de actuaciones inspectoras no concretó el motivo de la misma, aunque citó el artículo 150 de la Ley 58/2003, pero también lo es, y ello es reconocido en la demanda, que la recurrente no formuló alegaciones a la ampliación, por lo que, con arreglo a la doctrina jurisprudencial expuesta, no podemos apreciar indefensión pues el vicio denunciado después en vía económica administrativa, no se hizo valer en el plazo otorgado al efecto en vía administrativa.

Quiere ello decir, que no puede apreciarse indefensión cuando la interesada no ha utilizado, pudiendo hacerlo, los medios jurídicos para evitarla, pues en tal caso, la omisión de un comportamiento debido por parte de la interesada, impide imputar a la Administración la causación de indefensión " .

La " doctrina jurisprudencial expuesta " a la que se refieren los jueces a quo es la contenida en dos sentencias de esta misma Sala y Sección de 22 de diciembre de 2011 (recurso núm. 6688/2009) y de 12 de julio de 2012 (recurso 2825/2010). Por lo que ahora interesa, esas dos sentencias señalan:

- "Interesa poner de relieve, en primer término, que cuando al recurrente se le dio audiencia para que alegara lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se

invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien, preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento. Por eso, no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación" (primera de las sentencias citadas).

- "Desde otra perspectiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no solo aparece suficientemente justificado, sino que tuvo lugar sin contradicción alguna de la parte interesada, que ni siquiera formuló alegaciones en el trámite conferido al efecto, lo que priva de fundamento al motivo de impugnación examinado que debe ser desestimado, al haber concluido tales actuaciones en el plazo de veinticuatro meses previsto " ( sentencia de 12 de julio de 2012 ).

La ratio decidendi de la sentencia recurrida es, efectivamente, la que acaba de exponerse: aunque ni el plazo otorgado para alegaciones sobre la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, ni el propio acuerdo de ampliación concretan el motivo en que la Inspección pretendía ampararse para justificar la procedencia de la extensión del plazo, el contribuyente no puede invocar la nulidad de la liquidación que puso fin al procedimiento por una razón (la falta de motivación de la decisión de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras) que no fue invocada en el procedimiento mismo en un trámite expresamente ofrecido por la Administración y que, sin embargo, el obligado tributario no utilizó por su propia decisión. Y es que, en palabras de la sentencia de instancia, " no puede apreciarse indefensión cuando la interesada no ha utilizado, pudiendo hacerlo, los medios jurídicos para evitarla " .

### Tercero.

En la sentencia de contraste (de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de enero de 2015, dictada en el recurso 1600/2012 ) se analiza la legalidad de la liquidación del impuesto sobre el patrimonio efectuada a los socios personas físicas de la entidad demandante en aquel recurso.

Ante un procedimiento tributario idéntico, con las mismas vicisitudes en relación con la ampliación del plazo del procedimiento (en cuanto a sus fechas, contenido, falta de expresión del motivo justificador de esa ampliación y ausencia de alegaciones del interesado), la Sala de Madrid anula la liquidación por entender inválido el mismo acuerdo de ampliación de actuaciones al que la sentencia recurrida da por válido, afirmando literalmente lo siguiente:

"De todo lo expuesto podemos destacar que en fecha 6 de febrero de 2009 se le notifica al contribuyente la apertura del plazo de alegaciones sin informarle de cuál es la circunstancia o circunstancias que se entienden concurre en el caso, de las previstas por los artículos 150.1º de la Ley 5812003, General Tributaria , y 184.2º del Real Decreto 1065/2007 , y, en fecha 25 de febrero de 2009 se notifica al interesado que en fecha 19 de febrero se adoptó acuerdo por el que se amplía aquel plazo a 24 meses, sin transcribir siquiera en aquella comunicación cuál es el motivo y justificación de aquella ampliación del plazo, de lo recogido en el previo acuerdo de 19 de febrero.

Dicha forma de tramitar el procedimiento de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones choca frontalmente con las previsiones legales recogidas en los apartados 4 y 5 del artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 , antes ya transcrito.

El interesado no formuló alegaciones a aquella apertura de plazo concedido por el actuario, pues no se le informó de cuáles eran los motivos o circunstancias que se apreciaban por el actuario, para formular, en su caso, su oposición. Y, valga decir que aquella ausencia de alegaciones se evidencia como prueba de cargo del acuerdo del Inspector Jefe de 19 de febrero de 2009 (no notificado al interesado), cuando destaca, en mayúsculas, que «en el transcurso de dicho plazo NO han sido presentadas alegaciones», concluyendo que «Ante la falta de presentación de alegaciones ..., procede declarar".

A continuación, la sentencia de contraste entiende que no resulta de aplicación la conclusión obtenida por la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009 ), razonando en los siguientes términos:

" Ahora bien, la ausencia de contradicción que imputa el Tribunal Supremo a los contribuyentes en esos precedentes, no ha de ser circunstancia relevante en el presente caso, en el que la Administración concede un plazo

de alegaciones al sujeto pasivo sin señalar, manifestar o indicar, siquiera por simple referencia normativa, cuál es la circunstancia o circunstancias concurrentes en las presentes actuaciones que habilitan a aquella ampliación del plazo máximo de duración de las mismas. En conclusión, nos encontramos con un acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones cuyo contenido íntegro ni tan siquiera ha sido notificado al contribuyente, y que fue adoptado sin haber informado al contribuyente de las circunstancias que se apreciaban por el actuario que pudieran justificar esa ampliación y en el que la motivación o justificación interna (que sólo llegó a conocimiento del sujeto pasivo cuando, previa a la formalización del Acta, se le pusieron de manifiesto el conjunto de las actuaciones), se limita a transcribir el apartado b) del artículo 184.2 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007. Todo ello no puede llevar más que a la anulación de aquel acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, de ahí que deba estarse en el presente caso al plazo máximo de duración de las actuaciones de doce meses que se señala con carácter general en el primer párrafo del artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, esto es, doce meses".

Y concluye así:

" En atención a todo lo expuesto y a la vista de lo prevenido por el ya citado artículo 150.2º de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el presente caso las actuaciones inspectoras se iniciaron el 22 de mayo de 2008 y hasta el 20 de agosto de 2010 no se notifica el acuerdo de liquidación fecha ésta en la que ya habría prescrito el Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del Impuesto Patrimonio de los ejercicios 2004 y 2005 mediante la correspondiente liquidación, toda vez que ya habría transcurrido en exceso el plazo de cuatro años de prescripción que señala el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, iniciado "el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación", plazo este último que finalizó el 1 de julio de 2006, sin que del expediente administrativo se infiera alguna otra actuación interruptiva por aquel periodo e impuesto que pueda alterar estas conclusiones.

Concluido lo anterior, por lo que hace al Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio, de suyo es concluir igualmente que ha prescrito la acción de la Administración para imponer las correspondientes sanciones por aquel periodo y concepto, a la vista de lo recogido por el artículo 189 de la Ley 58/2003, General Tributaria".

#### **Cuarto.**

Esta Sala ha señalado en reiterados pronunciamientos que el recurso de casación para unificación de doctrina se configuraba legalmente, a tenor de lo dispuesto en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV ( artículos 96 a 99) de la Ley de esta Jurisdicción, que aquí resulta de aplicación, como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

El artículo 97.1 de la Ley Jurisdiccional disponía al respecto que este recurso ha de interponerse mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Se trata, de este modo, de potenciar, a través de este excepcional medio impugnatorio, la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino solo cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en

contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trata de recurrir.

En este sentido, como ya señaló la sentencia de esta Sala (Sección Cuarta) de 20 de abril de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4/2002), " la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones ", por lo que no es posible " apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico ", ya que -concluye la citada sentencia- " si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo ".

En definitiva, no se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta. Debe, pues, apreciarse una incompatibilidad lógica entre ambos pronunciamientos, sin margen alguno de interpretación de normas diversas, de aplicación de las mismas sobre supuestos de hecho distintos o de diferente valoración de las pruebas que permita, independientemente del acierto de uno u otro pronunciamiento, justificar a priori la divergencia en la solución adoptada.

La contradicción entre las sentencias contrastadas, en fin, ha de ser ontológica, derivada de dos proposiciones que, al propio tiempo, no pueden ser verdaderas o correctas jurídicamente hablando y falsas o contrarias a Derecho. Esta situación no presenta analogía alguna con la de sentencias diferentes, pese a la identidad de planteamientos normativos o de hecho entre ambas, en función del resultado probatorio que haya podido apreciarse en unas u otras.

#### Quinto.

Presupuesto lo anterior, es evidente que la sentencia recurrida y la de contraste presentan las identidades a las que se referían los aquí aplicables artículos 96 a 99 de la Ley de esta Jurisdicción . Y es que el procedimiento inspector del que derivan las liquidaciones tributarias objeto de ambos recursos es el mismo, al punto de que entre los hechos tenidos en cuenta en las dos sentencias existe plena coincidencia: a) El 6 de febrero de 2009 se notifica al contribuyente la apertura del plazo de alegaciones sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras; b) No se le informa de cuál es la circunstancia o circunstancias que se entienden que concurren en el caso de las previstas por los artículos 150.1º de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y 184.2º del Real Decreto 1065/2007; c) El 25 de febrero de 2009 se comunica al interesado que el 19 de febrero anterior se había adoptado acuerdo por el que se amplía el plazo a veinticuatro meses, sin transcribir en tal comunicación cuál es el motivo y justificación de aquella ampliación del plazo; d) El obligado tributario no efectuó alegaciones en el plazo ofrecido en la primera de las notificaciones mencionadas.

Es claro, además, que el hecho de ser distintos los impuestos afectados en ambos supuestos (sociedades y patrimonio) en nada altera la conclusión anterior pues la esencia de la decisión judicial en ambos supuestos se proyecta únicamente sobre una circunstancia: la relevancia de la conducta del contribuyente consistente en no formular alegaciones a la procedencia de ampliar el plazo de duración del procedimiento cuando, como consta en ambos asuntos, la inspección no le suministra -al concederle el trámite- la circunstancia o circunstancias concurrentes en las actuaciones que habilitan a aquella ampliación del plazo máximo de duración de las mismas y cuando, como asimismo se sigue de ambos expedientes, no se señala en el acuerdo de ampliación qué supuesto concurre de los previstos en los artículos 150.1º de la Ley 58/2003 y 184.2º del Real Decreto 1065/2007 .

Así las cosas, procede ahora determinar cuál de los criterios enfrentados constituye la doctrina correcta, para lo cual resulta obligado partir de dos circunstancias esenciales: la primera, que el contribuyente no efectuó alegación alguna a la procedencia de ampliar el plazo del procedimiento inspector; la segunda, que ni en el traslado para alegaciones, ni en el acuerdo de ampliación se señalan qué motivos -de los contemplados en los artículos 150.1º de la Ley 58/2003 y 184.2º del Real Decreto 1065/2007 - justificaban la procedencia de extender aquel plazo.

A juicio de la Sala, la doctrina correcta en un caso como el que nos ocupa es la contenida en la sentencia de contraste, que puede resumirse en los siguientes términos: la ausencia de alegaciones -por el interesado- en el trámite concedido por la Administración sobre la procedencia de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras

cuando en dicho trámite no se señala, ni manifiesta o indica cuál es la circunstancia o circunstancias concurrentes en tales actuaciones que justifican dicha ampliación y cuando, además, tampoco en el acuerdo de extensión del plazo que finalmente se adopta se contiene indicación alguna sobre aquella circunstancia no impide al sujeto pasivo cuestionar la legalidad de la liquidación que pone fin al procedimiento por la invalidez -derivada de su falta de motivación- del acuerdo que decidió ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras.

Las razones que llevan a la Sala a optar por dicha interpretación son, sustancialmente, las siguientes:

1. Las sentencias de esta misma Sala y Sección citadas por los jueces a quo como fundamento de su decisión no abordaban un supuesto como el que ahora nos ocupa (el de la falta de expresión de la causa que justifica la ampliación tanto al dar traslado para alegaciones como al dictar el acuerdo correspondiente). Es más: en nuestra sentencia de 12 de julio de 2012 (recurso 2825/2010 ) se afirmaba expresamente que " la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (...) aparece suficientemente justificado ", lo que pone de manifiesto que el contribuyente había omitido toda alegación conociendo puntualmente las razones que justificaban la extensión del plazo, que fueron también llevadas al acuerdo de ampliación.

2. Conviene tener en cuenta, además, que las circunstancias descritas en la Ley y el Reglamento pueden ser o no, según los casos, un dato significativo en función de su influencia en las actuaciones mismas; de ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar las circunstancias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de acreditar cumplidamente que el plazo inicial es insuficiente: A ello debe añadirse que, según la más reciente jurisprudencia de esta Sala, el déficit de motivación podría no afectar a la validez del acuerdo de ampliación cuando se acredite en el proceso que la extensión del plazo estaba materialmente justificada en el procedimiento. En palabras de la sentencia de esta misma Sala y Sección de 28 de diciembre de 2011 (recurso núm. 6232/2009 ) " si es patente la complejidad de las cuestiones controvertidas, dada la amplitud y problemática de las regularizaciones practicadas (...) estaría justificado el acuerdo de ampliación "

3. En el caso analizado en la sentencia de la Audiencia Nacional que nos ocupa, al igual que ocurría en el abordado en la sentencia de contraste, no concurre ninguna de aquellas dos exigencias: ni el acuerdo ampliatorio estaba mínimamente motivado, ni se acreditó en ambos procesos -en absoluto- que concurriera alguno de los supuestos típicos establecidos en la normativa vigente como justificadores de la ampliación. Es más: la sentencia recurrida no analiza materialmente la procedencia de la ampliación, sino que se limita a dar carta de naturaleza a la misma -con plenitud de efectos- por la sola razón de la ausencia de alegaciones del contribuyente.

4. En nuestras sentencias de 22 de diciembre de 2011 (recurso núm. 6688/2009 ) y 28 de diciembre de 2011 (recurso núm. 6232/2009 ) señalamos, además, que el comportamiento del interesado llamando -en vía administrativa- sobre la ampliación propuesta por el actuario podría determinar que no fuera aceptable la impugnación posterior de esa misma ampliación, pero señalamos también literalmente que "la citada precisión en nada menoscaba el derecho de la parte para alegar en el recurso todo lo que a favor de su derecho considere conveniente haya sido o no esgrimido previamente "

5. Por lo demás, obvio es decirlo, la corrección de la ampliación de plazo es un elemento determinante de la propuesta de liquidación tributaria y de la resolución misma en la que tal liquidación se aprueba. De esta forma, cabe que el contribuyente -con ocasión de la impugnación jurisdiccional de ese acuerdo liquidatorio- aduzca cuanto tenga por conveniente sobre la regularidad del procedimiento inspector y, más concretamente, sobre la conformidad a derecho del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, que habrá de reputarse inválido -según la jurisprudencia citada- si carece de motivación y, además, si no se ha constatado en el procedimiento la complejidad material de esas mismas actuaciones.

6. Y esto último es lo que -como señala la sentencia de contraste- concurre en el procedimiento que nos ocupa: ni el plazo otorgado para formular alegaciones a la propuesta de ampliación, ni el acuerdo mismo de ampliación reflejaban causa justificativa alguna de la necesidad de ampliar el plazo. Y, además, no se ha constatado en el procedimiento en modo alguno la evidencia de esa complejidad, que -insistimos- ni siquiera ha sido tenida en cuenta por la Sala para declarar la validez de la ampliación (pues los jueces de instancia se limitan a constatar su eficacia por la ausencia de alegaciones).

En definitiva, entendemos que la falta de alegaciones del contribuyente a la procedencia de la ampliación del plazo no sana los defectos en que el acuerdo correspondiente pueda incurrir, ni impide al contribuyente alegar cuanto tenga por conveniente sobre la corrección de tal ampliación.

**Sexto.**

Si ello es así, y constatada en autos la absoluta falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento, sin que aparezca en modo alguno que concurra materialmente la complejidad justificadora de tal ampliación, la conclusión -en cuanto al acto impugnado en la instancia- debe ser coincidente con la de la sentencia de contraste.

De este modo, siendo contrario a Derecho el acuerdo de ampliación, es claro que las actuaciones inspectoras han superado el plazo de doce meses con el que contaba la Administración para concluir el procedimiento, pues se iniciaron el 16 de mayo de 2008 y hasta el 20 de agosto de 2010 no se notifica el acuerdo de liquidación. Teniendo en cuenta que la superación del plazo de duración de las actuaciones no determina, por sí sola, la prescripción del derecho a liquidar, pero las actuaciones realizadas en ese periodo no interrumpen el cómputo de su plazo, es claro que en la fecha en que se dicta el acuerdo de liquidación ya había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2003 mediante la correspondiente liquidación, toda vez que ya habría transcurrido en exceso el plazo de cuatro años de prescripción que señala el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que se inicia "el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación", plazo este último que finalizó el 25 de julio de 2004, sin que del expediente administrativo se infiera alguna otra actuación interruptiva por aquel periodo e impuesto que pueda alterar estas conclusiones.

**Séptimo.**

Dada la estimación del recurso de casación, no procede hacer un pronunciamiento expreso de las costas causadas tanto en la instancia, como en la casación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley Jurisdiccional .

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Procurador de los Tribunales don José Carlos Peñalver Garcerán, en nombre y representación de la mercantil PROMOCIONES Y CONCIERTOS INMOBILIARIOS, S.A. (PROCISA), contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de fecha 12 de mayo de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 165/2014, sobre liquidación por impuesto sobre sociedades, sentencia que revocamos.

Segundo. Estimamos el recurso contencioso- administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don José Carlos Peñalver Garcerán, en nombre y representación de la mercantil PROMOCIONES Y CONCIERTOS INMOBILIARIOS, S.A. (PROCISA), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013, revocando, por su disconformidad a derecho, la expresada resolución, así como la del TEAR de Madrid de 23 de julio de 2012 y la de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid por la que se liquida el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2003, al haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a dicho impuesto y ejercicio.

Tercero. No hacemos imposición de las costas procesales, ni las de este recurso, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.  
Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.