



Roj: STSJ ICAN 3991/2006
Id Cendoj: 35016330012006101032
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Palmas de Gran Canaria (Las)
Sección: 1
Nº de Recurso: 1840/2003
Nº de Resolución: 1026/2006
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: FRANCISCO JAVIER VARONA GOMEZ-ACEDO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA Nº 1.026/06

ILMO. SR. PRESIDENTE

D./Dña. Francisco J. Gómez Cáceres

ILMO./A. SRES./AS. MAGISTRADOS/AS

D./Dña. Jaime Borrás Moya

D./Dña. Javier Varona Gómez Acedo (Ponente)

En Las Palmas de Gran Canaria, a 22 de septiembre de 2006.

Visto por la Sala, Sección Primera, integrada por los Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso Contencioso-Administrativo nº 0001840/2003, interpuesto por "**Automáticos** A.C. Alemán Casimiro S.L.", representado por la Procuradora de los Tribunales doña Gema Monche Gil y dirigido por el Abogado D. Ignacio Sintés, contra la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias), representada y asistida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 31 de octubre de 2003, se declara la inadmisibilidad de la reclamación presentada por la entidad "**Automáticos** A.C. Alemán Casimiro, S.L." contra Acuerdo de 19 de agosto de 2003 del Inspector- Jefe de Tributos, de realización de actuaciones inspectoras complementarias, en relación con las actuaciones llevadas a cabo por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 97 a 99.

SEGUNDO: Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo aquélla entidad, el día veinte de noviembre de dos mil tres, formalizando demanda el día dieciséis de junio de dos mil cuatro, con la pretensión de que se declare que el acto administrativo recurrido no tiene la condición de acto de trámite y se anule por no ser conforme a Derecho, dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada.

TERCERO: A la referida demanda se opuso el Abogado del Estado con los argumentos que figuran en las actuaciones, solicitando la inadmisibilidad del recurso alegando ser un acto de trámite el recurrido y, en su defecto, la desestimación.

CUARTO: Practicada la prueba las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones, señalándose para votación y fallo el día quince del presente mes de septiembre, siendo ponente el Magistrado Ilmo. Sr. don Javier Varona Gómez Acedo.

QUINTO: Por lo que se refiere a la cuantía del procedimiento, ha sido considerada indeterminada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Tanto el Tear como el Abogado del Estado consideran que la resolución originariamente impugnada no es susceptible de recurso autónomo en función de su naturaleza de mero acto de trámite en el que no concurre ninguna de las excepciones a la regla general de inimpugnabilidad legalmente establecidas. Curiosamente, en el RGIT no se prohíbe expresamente la impugnación de los actos dictados al amparo del

art. 60.2 RGIT, precepto en el que se encuadra el acuerdo recurrido, y sólo se encuentra una prohibición expresa en el art. 61.1 , párrafo segundo del RGIT, que expresamente advierte que "no podrán impugnarse las actas de conformidad sino únicamente las liquidaciones tributarias, definitivas o provisionales, resultantes de aquéllas". Rectamente entendido, el alcance de esta norma no va más allá de sentar la regla general de la recurribilidad de las liquidaciones. Pero de ello no se puede deducir a sensu contrario, al menos de manera automática, que sólo las liquidaciones son impugnables autónomamente.

Por ello, para la resolución de la excepción invocada, que ha de ser previa al examen de fondo, si procediera, debemos precisar, pues no ha estado la cuestión exenta de confusión, que el acto impugnado en las diversas instancias, incluida la jurisdiccional, es, exactamente, el Acuerdo de 19 de agosto del 2003, del Inspector-Jefe de la Delegación de Las Palmas de la AEAT, cuya parte dispositiva ordena "dejar sin efecto el acta incoada y la realización de actuaciones inspectoras complementarias, en un plazo no superior a tres meses..., con la finalidad de comprobar lo expuesto en el considerando 3º de este escrito". El "acta incoada" a que se refiere el citado Acuerdo es la extendida, con el carácter de definitiva, el día 6 de agosto del 2003, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997, 1998 y 1999, conteniendo una propuesta de liquidación con cuota de 0,00 euros, resultando una deuda tributaria de 0,00 euros. Consignamos desde ahora que el acta extendida en sustitución de la anterior arrojó una deuda tributaria de 2.155.133 euros.

SEGUNDO: Nos vamos a detener ahora en el contenido material del acto impugnado, con abstracción, por tanto, de la calificación concedida por la administración tributaria.

Su fundamentación jurídica es, literalmente, la siguiente:

CONSIDERANDO 1: En cuanto a la competencia para acordar actuaciones complementarias.

El artículo 60.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece que "Cuando se trate de actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, si transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses. En este último supuesto, el resultado de las actuaciones complementarias se documentará en acta, la cual se tramitará con arreglo a su naturaleza".

CONSIDERANDO 2: En cuanto a las circunstancias que se desprenden del expediente.

Desarrolladas las actuaciones inspectoras de referencia y en virtud de los datos resultantes de las mismas, así como de los que se desprenden de los antecedentes en poder de la Administración, se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

El obligado tributario viene desarrollando las siguientes actividades: La actividad de salones y máquinas recreativas, ejerciendo el negocio en común con **Automáticos Canarios**, SA. El arrendamiento de inmuebles. Resulta acreditado en el expediente que dicha actividad no puede calificarse de "actividad empresarial", constando la conformidad del obligado tributario a estos efectos. La mayor parte de la composición del activo de la sociedad (más del 50%) está constituido por inmovilizaciones materiales, sin que haya quedado debidamente acreditado en el expediente qué bienes están vinculados a cada una de las actividades desarrolladas por el obligado tributario y la efectiva afectación de los mismos al desarrollo de una actividad económica. El obligado tributario no tiene gastos de sueldos y salarios, de seguridad social a cargo de la empresa o cualquier otro gasto social. Tampoco figuran gastos por prestación de servicios por profesionales independientes. En cuanto a las labores desarrolladas de forma gratuita por los administradores, tampoco queda justificado que las mismas vayan más allá de las que les corresponden por el ejercicio del cargo que ostentan.

El importe total de las partidas del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias declaradas, excluidas las cantidades correspondientes a la dotación de la amortización del ejercicio y a los gastos financieros, son inferiores al 4% del importe neto de la cifra de negocios consignada por la entidad en cada uno de los ejercicios (excluidos los ingresos procedentes de rentas por alquiler). Esta circunstancia pone de manifiesto una desproporción y ausencia de correlación entre la obtención de ingresos y la realización de gastos tendentes a su obtención, que no queda justificada en el expediente.

5. De los datos obrantes en el expediente y a la vista de las circunstancias expuestas, no queda acreditado que el obligado tributario desarrolle, dentro del negocio común de "actividad de salones y máquinas recreativas" que mantiene con **Automáticos Canarios**, SA, ninguna actividad distinta de la mera titularidad de

locales -no concretados- en los que dicho "negocio común" se realiza y que permitan calificar dicha actividad como económica.

En cuanto a la composición de su accionariado, en los ejercicios objeto de comprobación más del 50% de su capital social pertenece a diez o menos socios. Durante los ejercicios 1997 y 1998 tributó en el régimen de transparencia fiscal, sin que haya quedado acreditado el motivo por el que se considera que la tributación en dicho régimen ha sido consecuencia de un error.

CONSIDERANDO 3: En cuanto a la necesidad de completar las actuaciones.

La exigencia que se establece sobre la Inspección de los Tributos de comprobar la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias consignados por los obligados tributarios en las declaraciones y comunicaciones por ellos presentadas, así como de investigar la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración, requiere la realización de una serie de actuaciones de examen, análisis, inspección y constatación sobre distintos elementos probatorios.

En virtud de estas exigencias normativas y dadas las circunstancias anteriormente expuestas concurrentes en el expediente que nos ocupa, se hace necesario el desarrollo actuaciones inspectoras complementarias de comprobación e investigación conducentes a determinar la realidad y el detalle de la actividad de salones y máquinas recreativas alegada por el contribuyente. En este sentido resulta preciso concretar, verificar y acreditar las instalaciones y demás elementos materiales con que el obligado tributario cuenta para el desarrollo de esta actividad, así como las circunstancias que permitan concluir la existencia de una correcta ordenación de medios materiales y/o humanos dirigidas al ejercicio de esta actividad como actividad económica. Sin perjuicio de lo que resulte de las actuaciones complementarias se deberá acreditar y verificar, entre otros, los siguientes extremos:

Actividades por las que figura dado de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, fechas de alta, domicilios de las actividades, superficie de los locales. Declaración censal como empresario sujeto pasivo de la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar. Declaración- autoliquidación presentada por el obligado tributario, durante los ejercicios objeto de comprobación, por la Tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar. Licencias administrativas de apertura y ejercicio de la actividad. Relación y descripción de locales afectos al desarrollo de la actividad de salones y máquinas recreativas. Relación y descripción de otros elementos tributarios, como máquinas recreativas, afectos al desempeño de dicha actividad. Caso de no contar con dichos elementos en propiedad, contratos de arrendamiento de los mismos y justificantes de pagos de las

rentas correspondientes a dichos contratos, etc...Detalle de los gastos relacionados con la obtención de los ingresos derivados de dicha actividad (compras, suministros, gastos de personal y cargas sociales, prestaciones de servicios,...). Declaración de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta de los ejercicios objeto de comprobación.

CONSIDERANDO 4: En cuanto al cambio de actuario.

El artículo 33, apartado 1, del RGIT establece que: "Las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo, en principio, hasta su conclusión, por los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos que las hubiesen iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad, o bien, otra justa causa de sustitución, atendiendo especialmente al carácter específico de las actuaciones a desarrollar, y sin perjuicio de la facultad de cualquier superior jerárquico de asumir tales actuaciones cuando proceda".

En atención a la solicitud presentada por el Sr. actuario que hasta la fecha ha llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, D. Benjamín, de tomar parte en el concurso 2003A01 (Resolución de 26 de marzo de 2003, de la Presidencia de la AEAT; B.O.E. de 3 de abril de 2003), cuya fecha de resolución se estima en Septiembre de 2003, y en aras de los principios de eficacia, eficiencia y economía procedimental que deben regir las actuaciones administrativas, este órgano entiende que, previéndose la imposibilidad de que dicho actuario concluya las actuaciones complementarias en plazo, concurre justa causa de sustitución del artículo 33.1 del RGIT y acuerda el cambio de actuario en las actuaciones de comprobación e Investigación que en adelante se desarrollarán por el Sr. actuario D. Rodrigo.

CONSIDERANDO 5: En cuanto a la duración de las actuaciones.

El apartado 1 del *artículo 29 de la Ley 1/98*, de Derechos y Garantías de los I Contribuyentes, determina la obligatoria conclusión de las mismas en 12 meses contados desde la fecha de la notificación de su inicio al contribuyente. Ahora bien, el apartado 2 del mismo artículo establece que a los efectos del cómputo de lo establecido en el apartado anterior, no se tendrán en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente. En este sentido, el apartado 2 del *artículo 31 bis del R.G.I.T., añadido por el Real Decreto 136/2000*, de 4 de febrero, en desarrollo del precepto anterior, considera como dilaciones imputables al interesado:

1- El retraso por parte de este en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, y,

2.- El aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Añadiendo, además, y respecto del primer motivo de dilación que "... Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado...".

Por último el precepto añade, como método de cómputo, el de los días naturales. Trasladando la normativa expuesta al caso que nos ocupa, este órgano ha constatado la existencia de errores en el cómputo del plazo de las dilaciones imputables al

contribuyentes. Así, dentro de la documentación solicitada en la comunicación de inicio de actuaciones de 17/01/02 se encontraba "la justificación de la dotación a la RIC y su materialización

cumpliendo los requisitos legales así como cualquier otro incentivo fiscal al que se hubiera acogido". Señalada como fecha de comparecencia y aportación de la documentación solicitada el 30/01/02, no será hasta el 23/12/02 cuando el representante

del obligado tributario presente a la inspección la documentación justificativa de la deducción por inversiones procedente de ejercicios anteriores así como la correspondiente a los años objeto de inspección y los justificantes de la materialización

de la Reserva para Inversiones en Canarias (ver Diligencia n9). Este retraso por parte del contribuyente en la cumplimentación de la referida solicitud de información se considera, en virtud de lo dispuesto en el citado *artículo 31 bis, apartado 2*, del R.G.I.T., y tal como se le advirtió en la comunicación de inicio de actuaciones de 17/01/03, una dilación imputable al contribuyente que se extiende desde el 30/01/02 a 23/12/02.

A mayor abundamiento señalaremos que este retraso en la aportación de la documentación solicitada no ha sido el único en que se ha incurrido el obligado tributario. Figura también en la comunicación de inicio la solicitud de aportación por el obligado tributario del "detalle pormenorizado de las amortizaciones", no constando que dicha información haya sido suministrada en el curso de las actuaciones; únicamente aparece documentada la manifestación de conformidad por parte del obligado tributario (Diligencia n 15 de 23/05/03) al cuadro de amortización elaborado por la inspección y que le fue presentado, entregándosele copia del mismo, el 08/05/03 (Diligencia n14).

Asimismo se ha apreciado la existencia de un defecto en el documento de representación aportado a la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación que, caso de confirmarse, además de requerir su inmediata subsanación, supondría un aumento adicional del periodo de dilaciones imputables al contribuyente.

El resto de dilaciones señaladas por el actuario se consideran correctamente computadas. Por tanto, y en tanto se confirme la existencia del mencionado defecto en el poder de representación, hemos de señalar un período total de dilaciones imputables al obligado tributario de 417 días, por los siguientes motivos:

Motivo dilación Fecha inicio Fecha fin

No aportación documentación 30/01/02 23/12/02

No aportación documentación 07/04/03 08/05/03

No aportación documentación 23/05/03 05/06/03

Petición suspensión 20/06/03 06/08/03

Estas dilaciones no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Es por todo lo anterior, y en base a los principios de eficacia y objetividad que deben regir las actuaciones de la Administración, por lo que se ACUERDA, dejar sin efecto el acta incoada y la realización de actuaciones inspectoras complementarias, en un plazo no superior a tres meses, contados desde la fecha de notificación de la presente comunicación, con la finalidad de comprobar lo expuesto en el Considerando 3 de este escrito. Lo que se le notifica para su conocimiento y demás efectos advirtiéndole que como indica, entre otras, la Resolución del TEAC de 05/06/1996, el Acuerdo por el que se ordena la realización de actuaciones complementarias es un acto de mero trámite...".

TERCERO: Del primer considerando del Acuerdo se desprende claramente que el precepto en que éste se funda es el *art. 60.2* del RGIT, que dice: "Cuando se trate de actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses. En este último supuesto, el resultado de las actuaciones complementarias se documentará en acta, la cual se tramitará con arreglo a su naturaleza.". Dado que en el propio acuerdo viene subrayada la oración que comienza con la expresión "o bien se deja sin eficacia...", ninguna duda hay de que en este concreto supuesto ha buscado fundamento la decisión adoptada por el Sr. Inspector Jefe. Debe descartarse, por tanto, se haya hecho uso -explícitamente- del apartado 3, a cuyo tenor: "Si el Inspector-Jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado anterior. El interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes, dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones, en los quince días siguientes se dictará la liquidación que corresponda.".

Cierto que la LGT de 17 de diciembre del 2003 no era de aplicación al caso, pero llama la atención la dificultad de encuadrar la actuación enjuiciada en alguno de los supuestos previstos en su *art. 156.3*, que, en referencia al acta de conformidad, dice: "Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique."

Como se ve, que el Inspector-Jefe anule un acta de conformidad no está recogido en la nueva LGT. Y eso es sintomático.

CUARTO: Una de las cosas que no puede pasar por alto es que en el apartado quinto de la resolución recurrida el Inspector-Jefe anula el cómputo de dilaciones imputables al administrado que el actuario había plasmado en el acta de fecha 6 de agosto de 2.003, y que suponía incumplir el plazo de un año que como duración máxima de las actuaciones inspectoras establece el *art. 29 del Estatuto del Contribuyente*, con las fatales consecuencias inherentes a ello y que conoce bien la administración tributaria en virtud de las numerosas sentencias de esta Sección que han examinado el tema citado. Tal incumplimiento se habría producido justo el día después del acto recurrido, de ahí que la administración optara, directamente, por prescindir de la procedente notificación personal y hacerla mediante edicto publicado en el BOP (¡dos días después de la fecha del acto!, circunstancia muy extraña por insólita), todo lo cual le permitió a la administración iniciar una nueva inspección, porque materialmente eso y no otra cosa es lo sucedido. Destacamos que en el acuerdo recurrido las dilaciones imputables al administrado pasan de 249 a 417 días. Por lo tanto, el sustancial replanteamiento que hizo el Inspector-Jefe en lo concerniente al cómputo para calcular la duración de las actuaciones inspectoras, fue decisivo para que el procedimiento inspector pudiera continuar. Además, la lectura de las actuaciones le da la razón a la entidad actora cuando afirma que algunas de las premisas fácticas tenidas en cuenta por el Inspector-Jefe para dar el giro que dio a la duración de las actuaciones, no se

compadece con lo que refleja el expediente. Todo lo contrario. Así, por ejemplo, se dice en el acto impugnado que "... hasta el día 23 de diciembre de 2.002 no llegó a aportarse la documentación inicial, consistente en las dotaciones y materializaciones a la RIC...".

Pero en las diligencias suscritas por el actuario D. Benjamín (cuyo contenido ratificó éste genéricamente vía prueba testifical) reflejan todo lo contrario. En concreto: 1. La diligencia n 1, de fecha 30 de enero de 2.002, refleja la documentación inicial a aportar (entre la que se incluyen las dotaciones y materializaciones de RIC), documentación que consta aportada en las diligencias posteriores. Y específicamente en la segunda diligencia se dice expresamente que se aportan las dotaciones y materializaciones a la RIC. 2. De la diligencia 1 a la 9 se desprende que no se hizo constar que faltase por aportar las dotaciones y materializaciones a la RIC requeridas en el acto inicial de la Inspección, cuya aportación se verifica además en la diligencia número dos. Por lo tanto, las diligencias extendidas entre el 29 de abril y el 23 de diciembre de 2.002 son consecuencia de la nueva documentación que se solicitaba, a medida que las pedía el actuario. Además, en esas diligencias no se advierte al administrado que existe dilación imputable al interesado, pese a la exigencia en tal sentido contenida en el *artículo 31.2 del Reglamento General de la Inspección*.

Y también comparte la Sala con la representación actora que "la redefinición del cómputo de las actuaciones constituye la evidencia de que el Inspector Jefe hace uso de la facultad que le confiere el *apartado tercero del artículo 60* del RGIT (error en la apreciación de los hechos), aunque formalmente pudiera parecer otra cosa. Y la realidad es que ambas posibilidades legales (error en la apreciación de los hechos y acuerdo de realización de actuaciones inspectoras complementarias), son excluyente entre sí.

Por otro lado, concurre en el acuerdo recurrida otra destacada singularidad (y van 3 o 4), cual es la de haberse comprobado en virtud del dictamen caligráfico realizado por la perito Sra. Jesús que la resolución recurrida, que sólo podía acordarla el Inspector Jefe, no fue realmente dictada por él, ni es suya la firma que figura en el pie del Acuerdo. Al parecer, ni siquiera estaba en la isla el 19 de agosto del 2003.

QUINTO: La actora, erróneamente, pide que digamos que el acuerdo de 19 de agosto de 2003 no es un acto de trámite. Pero no podemos afirmar tal cosa porque sí lo es. Lo que ocurre es que no es, precisamente, un acto de trámite que nuestro ordenamiento jurídico prohíba impugnar independientemente del acto final.

En este sentido es muy interesante leer lo que dice la STS, Sala 3ª, sec. 4ª, de siete de octubre de dos mil dos : (fundamento jurídico tercero):

"Se plantea en él la posible infracción de las normas sobre admisibilidad del recurso contencioso-administrativo que, en opinión de los recurrentes, se admitió contra un acto de trámite, en contra del *artículo 37 y 82 e) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa* de 1956, aplicable a este proceso por razones temporales."

Y en el cuarto fundamento jurídico se añade: "La doctrina sobre los actos de trámite atribuye este carácter a los que preparan y hacen posible la decisión, dirigiéndose al mayor acierto de ésta, frente a las resoluciones que deciden las cuestiones planteadas, que se califican como actos definitivos. A éstos últimos se asimilan los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento o producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos (según la dicción del *artículo 25.1 de la vigente Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa*, acorde con el *artículo 37.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1956* , aplicable a este proceso por razones temporales y con los antecedentes jurisprudenciales) (sentencia de 25 de septiembre de 1995 , entre otras muchas).

En virtud de este esquema, la jurisprudencia declara que tienen la consideración de actos de trámite los actos resolutorios que se producen dentro de un procedimiento y que cierran cada una de sus fases, como ocurre con la aprobación inicial o provisional de determinados proyectos y planes (sentencias, entre otras muchas, de 28 de marzo de 1981 y 10 de marzo de 1992). Excluye, sin embargo, de este supuesto aquellos actos que predeterminan de manera significativa el contenido de actos posteriores de aplicación o desarrollo (v. gr. sentencia de 13 de octubre de 19 80)."

La decidida tendencia del legislador a ampliar el ámbito objetivo de la fiscalización jurisdiccional, de conformidad con una doctrina jurisprudencial que ya estaba consolidada, es examinada en la importante STS de 20 de octubre del 2005 . De sus relevantes reflexiones destacamos las siguientes

"a) Por lo que hace referencia a los *artículos 106.1 de la CE y 25 de la LRJCA...debemos recordar que la nueva LRJCA de 1998* , como no podía ser de otra forma, introduce un cambio fundamental en su *artículo 1º.1* , no refiriéndose ya a "las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de la

Administración pública sujetos al Derecho administrativo", que es sustituida por la de "pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho administrativo", trasladándose al texto legal la mas amplia expresión adoptada por el constituyente en el *artículo 106 de la CE* . Esto es, se abandona por el legislador el concepto clásico que se mantenía en la *Ley Jurisdiccional de 1956* , el acto administrativo, auténtico soporte objetivo hasta la fecha del orden jurisdiccional, juntamente con los reglamentos o disposiciones generales. En consecuencia, como en seguida podrá observarse, se produce un trascendental cambio objetivo en la nueva LRJCA, tanto desde una perspectiva cuantitativa como cualitativa, por cuanto no es que simplemente se amplíen las definidas y delimitadas categorías residenciables ante el orden jurisdiccional que ya figuraban en la *Ley de 1956* , sino que, a la manera de nuevo sistema abierto, son contempladas por el legislador nuevas, no ya simples categorías jurídicas objetivas, sino auténticas situaciones fácticas o materiales, o simples pasividades de la Administración pública, que son contempladas por el nuevo legislador con entidad mas que suficiente para alcanzar la categoría de susceptibles de control a través de los órganos y procedimientos del orden jurisdiccional Contencioso-administrativo. El *artículo 25 de la LRJCA* menciona las diversas "categorías" encuadrables del nuevo y amplio concepto de "actuación administrativa", que ya figuraba en el *art. 106.1 de la CE*, y que ahora se introduce en el *1º.1* de la LRJCA, las siguientes: En el apartado 1 del citado *artículo 25 de la LRJCA* se hace referencia a los "actos expresos", los "actos presuntos" y los "actos de trámite", y en el apartado 2 a la "inactividad de la Administración" y a las "actuaciones materiales que constituyan vía de hecho" [...].

Dentro del ámbito de la "actuación administrativa" se incluyen también los denominados actos de trámite, siempre que reúnan determinadas condiciones, que son las que, como novedad en el ámbito jurisdiccional, ahora se establecen en el *inciso final del artículo 25.1 LJCA* , al señalarse que -los actos de trámite- son susceptibles del recurso Contencioso-administrativo cuando "decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos". En este punto se detecta una de las oportunidades, a las que se refiere la Exposición de Motivos de la nueva Ley, "que fue adecuadamente aprovechada por una jurisprudencia innovadora, alentada por el espectacular desarrollo que ha experimentado la doctrina española del Derecho Administrativo", pues, entre otros aspectos, la reforma contenida en la LRJCA pretende, según la misma Exposición de Motivos señala, "completar la adecuación del régimen jurídico del recurso Contencioso-administrativo a los valores y principios constitucionales, tomando en consideración las aportaciones de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo"; pues bien, la impugnabilidad de los denominados actos de trámite había sido, de forma reiterada, aceptada por las citadas jurisprudencias cuando impedían continuar el procedimiento o producían indefensión, con base a la configuración constitucional de la interdicción de la indefensión en su *artículo 24.1 de la CE* . En la misma línea el *artículo 107.1 LRJPA* ya se había ocupado de este tipo de actos al objeto de concretar su impugnabilidad a través de los recursos administrativos, pero limitando la misma a los "actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión". Por ello el legislador ha ampliado para el ámbito jurisdiccional las condiciones de impugnación de los actos de trámite, añadiendo a las condiciones previstas para la vía administrativa las de que "decidan directa o indirectamente el fondo del asunto" -ya implícita en la jurisprudencia de referencia- y la de que los actos de trámite que producen "perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos", que constituye la auténtica novedad del *artículo 25.1 LRJCA* . Esta expresión es introducida en el nuevo *artículo 107 LRJPA*, según la redacción dada por la citada *Ley 4/1999* , de 13 de enero."

En el caso examinado, el acto mediante el cual se acuerda dejar sin eficacia la propuesta de liquidación contenida en el acta debe ser considerado como un acto que decide directa o indirectamente el fondo del asunto. Esta Sala observa que, aun cuando está facultado el Inspector- Jefe (y no otra autoridad o funcionario, por cierto) para dictar un acuerdo del tipo del aquí impugnado, la revocación del acta extendida por el actuario don Benjamín y el mandato de realizar actuaciones complementarias, en las circunstancias concurrentes (resumidamente son: el acuerdo no fue firmado por el Inspector-Jefe, aunque se lo atribuye, que es lo más grave del caso; se publica en el BOP a tal velocidad que no es creíble que la administración tributaria haya seguido el procedimiento que aplica a todos los contribuyentes; la resolución es una mezcla de dos de los acuerdos posibles previstos en el *art. 60.2 RGIT* que son excluyentes entre sí; no se concedió a la interesada plazo alguno para formular alegaciones; el acuerdo y su meteórica publicación impiden se incumpla el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, que habría tenido lugar el día siguiente, de acuerdo con el cálculo efectuado por el inspector actuante que extendió el acta de conformidad, etc.) se orientaba clarísimamente a la consecución de un resultado ya predeterminado, radicalmente opuesto a la propuesta de liquidación contenida en el acta de 6 de agosto del 2003, a la que dedicó el Acuerdo de 19 de agosto del 2003 críticas tan directas y frontales (como esta Sala jamás había visto) que tal resolución no escondía cuál

sería, a grandes rasgos, el resultado final del procedimiento inspector. Y eso fue, en efecto, lo que sucedió, convirtiéndose una deuda tributaria de cero euros en otra de cerca de dos millones y medio de euros.

Aclaremos que este Tribunal, al concluir así, no está cuestionando las razones de fondo que hayan podido impulsar a la Inspección a actuar de la manera en que lo ha hecho. Probablemente, incluso, el resultado final de las mal llamadas "actuaciones complementarias" practicadas pudiera ser mas atemperado a las circunstancias del caso que la liquidación propuesta. Pero no es justificable ni se compadece con los principios rectores de la actividad de las administraciones públicas, consagrados en el *art. 103 CE*, que dos inspecciones sobre idéntico objeto arrojen resultados tan enormemente opuestos. El también constitucional principio de seguridad jurídica (*art. 9.3 CE*) constituye un obstáculo insalvable para que los Tribunales de Justicia puedan dar carta de naturaleza a este tipo de actuaciones.

Por tanto, el acto de trámite impugnado, por su contenido, sus significativos y contundentes juicios críticos al acta de conformidad que borró de un plumazo, y por las demás razones ya expuestas, estaba predeterminando de modo definitivo el resultado del expediente, como efectivamente ha sucedido -insistimos-. Y si por todo ello es el Acuerdo de 19 de agosto del 2003 un acto impugnado, por dos razones más es, desde la perspectiva de su validez, nulo de pleno derecho: 1. Haberse dictado por órgano manifiestamente incompetente (competente, manifiestamente, era sólo quien con seguridad no lo dictó) y por prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido; causas de nulidad radical previstas en los *apartados a) y c) -respectivamente- del art. 153.1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963*.

SEXTO: No se aprecia la concurrencia de circunstancias determinantes de una condena en costas.

FALLO

En atención a lo expuesto la Sala DECIDE:

PRIMERO: Rechazar la causa de inadmisibilidad invocada por la demandada y estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "**Automáticos** A.C. Alemán Casimiro SL", declarando, en consecuencia, nulo de pleno derecho el Acuerdo de 19 de agosto del 2003, con las consecuencias de todo tipo que se deriven de este pronunciamiento. Especialmente, la inexistencia de la liquidación aprobada posteriormente.

SEGUNDO: No condenar en costas.

Por esta sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.