

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054254

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 14 de abril de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4881/2011***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Ampliación. *Actuaciones complementarias ordenadas por el Inspector-Jefe. Interpretación del art. 60.4, párrafo 2º, RD 939/1986 (RGIT).* Dicho precepto, en el caso de actas de disconformidad, autoriza al Inspector-Jefe a completar el expediente en cualquiera de sus extremos, con la práctica de las actuaciones que procedieran en un plazo no superior a tres meses. Dicha actividad complementaria no tiene otros límites que los temporales derivados de la propia norma, de la duración de las actuaciones inspectoras y de la prescripción, y los materiales dimanantes del tributo y ejercicios objeto de comprobación, por lo que ninguna irregularidad produce el que, en este caso, la actividad complementaria decretada por la Inspectora-Jefe supusiera, más que completar, rehacer de hecho las actuaciones inspectoras, alcanzando al examen de la deducibilidad de casi la totalidad de los gastos declarados. Por otro lado, la competencia para adoptar el acuerdo de liquidación corresponde al Inspector-Jefe y, por ende, la facultad para ordenar que el expediente fuese completado ha de encuadrarse en el ámbito de sus atribuciones. Pues bien, parece evidente que en este caso, sin perjuicio de su defecto en la concreción exigible (de alcance formal sin consecuencias anulatorias, pues no ha causado indefensión), el acuerdo adoptado por la Inspectora-Jefe tenía por objeto dejar constancia en el expediente de los datos necesarios para que el actuario pudiese proponer la liquidación correspondiente y para apreciar la procedencia y el ajuste a la normativa del Impuesto de la regularización que fuera a contener la liquidación, en relación con un tributo y con un ejercicio que formaban parte del objeto del expediente de inspección. En suma, no podemos compartir la tesis de la sentencia de instancia en cuanto estima que existió desviación de poder, pues la orden de completar el expediente, si bien con los defectos formales indicados (vaguedad e imprecisión), tenía por finalidad la propia de las actuaciones de investigación y comprobación de la Inspección, habiéndose ceñido además al objeto del expediente.

PRECEPTOS:

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 bis y 60.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 53.2, 54, 63, y 67.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 34.1. h), 83.3, 142 y 145.1.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 48.4, 70.2, 88.1.d) y 95.2.d).
Constitución Española, arts. 9.3, 24.2 y 103.1.
Ley 230/1963 (LGT), art. 140.

PONENTE:

Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a catorce de Abril de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 4881/11, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 14 de julio de 2011 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 324/08, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002. Ha intervenido como parte recurrida la compañía mercantil Bellevue, S.L., representada por la procuradora doña María Isabel Campillo García.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Bellevue, S.L. (en lo sucesivo, «Bellevue»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 29 de mayo de 2008. Esta resolución, acogiendo el recurso de alzada instado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la adoptada el 26 de octubre de 2006 por el Tribunal Regional de Andalucía (Sala con sede en Málaga), confirmó los acuerdos de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Andalucía en relación con el impuesto sobre sociedades de 2002, uno aprobando la liquidación por importe de 179.318,69 euros y el otro infligiendo una sanción de 119.428 euros.

La Sala de instancia estima el recurso, en síntesis, por entender que las atribuciones que el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo), confiere al Inspector-Jefe no permiten reemplazar en su conjunto las actuaciones de investigación y comprobación, por lo que siendo, según su criterio, lo que ha sucedido en este caso, hubo desviación de poder, y no un simple defecto formal, lo que conlleva la nulidad de las actuaciones realizadas al amparo de la orden decretada en el caso enjuiciado por la Inspectora-Jefe y, por tanto, de su desenlace: la segunda acta de disconformidad del impuesto sobre sociedades de «Bellevue», correspondiente al ejercicio 2002.

(A) En particular, tratando de delimitar el alcance de aquellas atribuciones ex artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la sentencia contiene la siguiente motivación (FFJJ 4º a 6º):

« CUARTO .- [...] El verbo completar que utiliza el precepto hace referencia inequívoca y limitativa al complemento de lo que ya se ha hecho en el ejercicio de la actividad comprobadora, pero no habilita al Inspector Jefe para replantear íntegramente lo actuado ni para reproducir de nuevo, de manera indiscriminada, un procedimiento tan sumamente intervencionista en los derechos e intereses de los contribuyentes como es el procedimiento de inspección, sino que únicamente está concebido ese mecanismo para completar, subsanar o agregar informaciones o datos accesorios o relacionados con lo ya investigado, en una relación de causalidad en que lo principal ha de ser lo actuado que condujo al acta y lo accesorio o adicional la información que se debe completar y que debe estar perfectamente identificada y detallada, no sólo para información y defensa del contribuyente, sometido al procedimiento de comprobación, sino con miras a delimitar las facultades del actuario en orden al cumplimiento de esa labor puramente complementaria.

Obrar de otro modo sería tanto como desconocer que la Administración actúa conforme al principio de unidad y de modo jerárquicamente ordenado, a través de diversos órganos dispuestos de esta forma, de suerte que el actuario no obra de forma autónoma y desvinculada de la organización en que se integra, sino que lo debe hacer siguiendo las normas, instrucciones y órdenes directas de sus superiores jerárquicos.

Tan es así que una defectuosa comprobación llevada a cabo -como parece ser el caso de autos, donde se recibió una copiosa documentación de manos del expedientado que fue devuelta al interesado sin dejar constancia de la información relevante que pudiera contener- es tan imputable al propio actuario que desarrolla materialmente la tarea inspectora como al Inspector Jefe de quien depende, sin que el mecanismo excepcional habilitado por el art. 60.4 RGIT para complementar actuaciones sea el instrumento idóneo para corregir o enmendar las negligencias o insuficiencias de la investigación llevada a cabo por el actuario en la fase instructora o para deshacer el conjunto de lo actuado hasta entonces -en términos que tampoco se precisan en el polémico acuerdo con la exigible concreción-, pues aceptar ese eventual rasgo organizativo ciertamente contrario a todos los principios jurídicos que deben regir el comportamiento de una Administración eficaz y moderna, en el seno de un estado de Derecho -celeridad, economía, eficacia-, supondría tanto, además, como desplazar hacia el contribuyente la totalidad de la carga producida como consecuencia de la disfunción o de la desorganización administrativa.

Quinto.

Tales defectos y extralimitaciones en la ampliación adoptada por la Inspectora Jefe supo verlas el TEAR de Andalucía (sede de Málaga), que en una resolución que no puede sino ser compartida, puso de relieve la suma inconcreción con que la mencionada funcionaria -Inspectora Regional Adjunta- disponía una indeterminada y

vagarosa actividad complementaria, tan indefinida en cuanto al objeto de la comprobación -determinadas facturas que no se identificaban mínimamente ni se precisaba si eran todas o algunas o si habían sido o no presentadas- sino también en lo relativo a las facultades encomendadas ex novo al actuario, plasmadas en fórmulas tan sumamente imprecisas como las que recoge la resolución del TEAR de Andalucía (sede de Málaga) de 26 de octubre de 2006.

La gravedad de este acuerdo se acentúa por el hecho de que no se limita la Inspectora Jefe (Inspectora Regional Adjunta Sra. Belinda) a disponer que se complete lo actuado, sino que anula, manu militari, el acta y el informe ampliatorio, antes de que tales actuaciones de puro complemento se hubieran llevado a cabo, lo que revela que se ha empleado un precepto, el art. 60.4 del RGIT para un fin distinto del previsto en él, pues en el citado artículo se subordina la eventual sustitución del acta por otra nueva y distinta al resultado de la labor complementaria que se ordena -como es lógico, pues la propuesta efectuada en el acta puede variar o no en función de la naturaleza de lo actuado-, no al contrario, como aquí ha sucedido.

Esa manifiesta y abierta disconformidad con el Derecho, que no se limita a meras irregularidades formales, se ve agravada aún más por el hecho de que el expediente administrativo remitido al TEAR que debía resolver la reclamación no contuviese ni el acta originaria, ni el informe de disconformidad, ni tampoco esta extravagante orden dada el 26 de mayo de 2005, situación que denuncia el propio TEAR, pese a lo cual puede obtenerse ese dato acerca del contenido de la ampliación acudiendo al texto de la liquidación subsiguientemente impugnada, en que se pone de relieve el carácter difuso de lo que la Inspectora Regional Adjunta encomienda al actuario, de donde cabe inferir que lo mandado rebasa ampliamente, de manera clara y evidente, los términos restrictivos del art. 60.4 del RGIT (incluso aceptando, a efectos dialécticos, que un precepto reglamentario sea hábil per se para regular las relaciones entre los ciudadanos y la Administración y para imponer a aquello, de un modo directo, deberes, obligaciones y cargas). Dice así la indicada orden de completar actuaciones, tal como fragmentariamente transcribe el TEAR: "...observando una información incompleta en cuanto a la procedencia de la deducibilidad o no de determinadas facturas...";...ordenando que "se complete el expediente en el sentido expuesto en el fundamento de derecho segundo... (sic)" así como "subsanan los errores detectados".

Pese a que resulta virtualmente imposible averiguar cuál era el propósito de la mencionada funcionaria, superior jerárquica del actuario, cuando impuso a éste esa genérica obligación instrumental de completar y subsanar (en un contexto de comprobación en que se anulaba al acta misma), lo cierto es que el contenido de lo que se ha reflejado se refiere no ya a la información que debe completarse, sino a la deducibilidad de determinadas facturas, que es una labor ciertamente más de liquidación que de comprobación, al entrañar nociones propias de la interpretación jurídica, a menos que lo que se pretendiese fuera el reintegro al incompleto expediente instruido de las facturas aportadas y devueltas sin haberse efectuado valoración alguna por parte del Inspector actuario, en cuyo caso debió ser más precisa la Inspectora regional en su acuerdo.

En todo caso, estamos ante una evidente y clara extralimitación de las facultades conferidas en el art. 60.4 RGIT que, al constreñir su objeto al mero complemento de lo actuado, prohíbe implícitamente habilitaciones tan abstractas y genéricas como las encomendadas, incluso partiendo de que el objeto de la ampliación -para la que era completamente innecesario anular el acta y el informe complementario- se limitase tan sólo a la verificación de unas determinadas (más bien indeterminadas) facturas a los efectos de comprobar si podía ser deducido su importe.

Así, el TEAR de Andalucía (sede de Málaga), en el ejercicio adecuado de su labor revisora, pone de manifiesto no sólo la rareza de lo acordado sino, además de ello, la singular forma en que el controvertido acuerdo se ejecutó en la realidad, suponiendo de facto una nueva instrucción del procedimiento inspector, una nueva acta y la cuantificación de una deuda tributaria mucho más gravosa para el contribuyente que la determinada inicialmente, sobre la base de la exigencia de nueva aportación de documentación a la recurrente que ya había sido entregada en su día y descartada por el actuario, así como la introducción de nuevos conceptos que no habían sino incorporados o previstos en el acta inicial, circunstancia que no podemos constatar, al faltar tales documentos originarios.

Siendo así las cosas, parece que lo razonable habría sido mantener al interesado en su derecho material y formal, tal como le fueron reconocidos en la resolución del TEAR, pero el Director del Departamento de Inspección dedujo frente a dicho acuerdo el recurso de alzada al que hemos hecho referencia, donde se viene a reivindicar, dicho sea con todos los respetos, una especie de habilitación general para que la Inspección de los tributos, en el ejercicio de su labor inspectora, la pueda llevar a cabo bajo una especie de principio de libre configuración, donde los defectos formales que eventualmente se cometiesen serían plenamente irrelevantes y donde las facultades conferidas por los reglamentos a los órganos administrativos, en orden a la instrucción del expediente y subsiguiente cuantificación de las deudas tributarias, serían susceptibles de interpretaciones abiertas, discrecionales y, en suma, inmunes al ulterior control jurisdiccional, aspiración que, como resulta evidente, no es legítima y, además, no justifica en modo alguno la utilización de una vía tan sumamente privilegiada como la del recurso de alzada impropio -cuyo escrito de interposición roza la informalidad invalidante-, modalidad impugnatoria cuya finalidad es la de unificar los criterios de la Administración a la hora de aplicar las normas jurídicas, pero no la

de corregir los criterios adversos de los órganos revisores cuando ponen de manifiesto las infracciones al ordenamiento jurídico en que habría incurrido la Inspección.

Además de cuanto se lleva escrito al respecto, la lectura del recurso de alzada es revelador, incluso en el tono empleado, de la posición de predominio que el órgano impugnante parece ejercer de facto sobre el órgano colegiado llamado a resolver su indebidamente denominada alzada, lo que se plasma en expresiones tales como "...no llegamos a entender por qué, si el Inspector Jefe así lo considera, la reposición de actuaciones no puede suponer una nueva y completa valoración de los gastos fiscalmente deducidos..." (folio 6), expresión que, además de la jactancia con la que se muestra el Director del Departamento, reivindica unas atribuciones del Inspector-Jefe virtualmente ilimitadas e incontrolables, sobre la base de un precepto (el repetido art. 60.4 RGIT) que tiene como único y singular cometido el autorizar que se completen las actuaciones ya emprendidas, no reemplazarlas en su conjunto por otras nuevas y distintas.

Todo ello por no hablar del modo realmente recusable con que se denota, cuando menos, la apresurada lectura del acuerdo del TEAR de Andalucía por parte del órgano impugnante, como cuando se le imputa que "...el único argumento barajado por el TEAR... es que la deducibilidad de los gastos que figuran contabilizados no necesitan en principio de otra justificación...", denuncia que no obedece ciertamente a la verdad, pues lo que el TEAR censura, con razón, en este asunto, es la absoluta falta de precisión con que el acuerdo de ampliación ordena algo que no se sabe bien si es complemento, subsanación o nueva instrucción de la actividad inspectora, dirigida en relación con determinadas facturas respecto de las que es imposible cualquier intento identificador, todo ello partiendo de la base de que el acta fue anulada antes de emprender esa labor comprobadora.

En todo caso, bastaría para apreciar la existencia de indefensión con poner de relieve la irregular conducta de la Inspección de los Tributos de la Delegación Especial en Andalucía de la Agencia Tributaria -que depende, por lo demás, en virtud de la misma relación jerárquica a que nos hemos venido refiriendo, del propio Director del Departamento respectivo, órgano impugnante en alzada y que parece no fue excesivamente diligente a la hora de organizar sus propios servicios, al menos en lo que a este asunto respecta-, en cuanto al incumplimiento sustancial del deber de remitir el expediente administrativo al TEAR de Andalucía, al que se le sustrajo, al menos por negligencia, información relevante acerca de los antecedentes precisos para enjuiciar el asunto, tales como el acta originaria y luego anulada por la Inspectora Regional Adjunta, así como el informe ampliatorio y el propio acuerdo de ampliación, que determinó unas actuaciones que se prolongaron por más de seis meses, en contra de otro mandato reglamentario, también incumplido.

Sexto.

Por lo demás, yerra el Director del Departamento de Inspección, en el escrito alegatorio de su recurso de alzada, cuando sitúa la supuesta infracción advertida por el TEAR de Andalucía en el terreno eventual o hipotético de los defectos meramente formales, anudado, para tener transcendencia invalidatoria, a que se haya ocasionado indefensión al interesado (art. 63.2 Ley 30/1992), equivocación en la que también incurre el TEAC a la hora de respaldar el citado recurso de alzada interpuesto, frente a lo que cabe decir que, tal como hemos razonado, las infracciones advertidas rebasan lo puramente formal o adjetivo para suponer verdaderas vulneraciones del ordenamiento jurídico, pues como tales han de considerarse las extralimitaciones de la Inspectora Regional Adjunta en lo que respecta al ámbito objetivo a que se contraen las posibilidades reglamentarias de complemento de la información inspectora, lo que a la vez implica la infracción de un precepto sustantivo (art. 60.4 RGIT), y no formal; y además supone el ejercicio de una potestad de la que se carece, sin perjuicio de que, por razón de lo que hemos examinado, la liquidación dictada incurre en desviación de poder, al haberse dictado con fundamento en el ejercicio de una potestad -la de complementar una actividad comprobadora que dio lugar a un acta de disconformidad- para anular un acta dictada y al mismo tiempo revivir un procedimiento de comprobación fuera del ámbito objetivo en que tal actividad puede acometerse, y con miras a satisfacer una finalidad espuria, la de subsanación de los errores y torpezas advertidas en la instrucción de las actuaciones por parte del actuario, según es de ver en los antecedentes expuestos por el TEAR de Andalucía, que esta Sala hace suyos.

Es indiferente, por tanto, que hubiera padecido o no indefensión el sujeto pasivo, pues ésta únicamente opera como factor integrador de las infracciones formales para dar sentido a la nulidad, pero es un elemento indiferente cuando las infracciones no son meramente formales o de procedimiento, sino que son determinantes de anulabilidad por razón de la causa tipificada en el apartado 1 del art. 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , conforme al cual "1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder", como es el caso enjuiciado.

Por lo demás, aun cuando el defecto se reputase meramente formal y, por tanto, fuera necesario constatar la presencia de indefensión, no de otro modo puede calificarse la padecida por el contribuyente en el seno de un procedimiento tan sumamente irregular, sin que la resolución del TEAC contenga aquí otra cosa que una argumentación de puro respaldo del recurso de alzada impropio, deducido por la propia Administración en que aquél se integra, pues pasa por alto la infracción denunciada a propósito de la vulneración del art. 34.h) de la

vigente Ley General Tributaria , que consagra el derecho "...a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó...", sobre la endeble base argumental de la afirmación de la Inspección contenida en las actuaciones -que no se identifican-, de que gran parte de la documentación requerida nunca fue aportada por el obligado tributario, afirmación que, además de adolecer de gran imprecisión, no hace de menor condición el derecho material invocado, siempre que en todo o en parte la documentación requerida en el nuevo procedimiento -no de otro modo cabe calificar las amplísimas atribuciones investigadoras conferidas en el acuerdo de ampliación- ya hubiese sido aportada por el interesado, devuelta a éste y reiterada de nuevo, todo ello al margen de que el TEAC, de modo inaudito, señala que, al haberle sido devuelta la documentación al interesado (tesis que, por otra parte, desmiente y desactiva su propio argumento anterior), ya no estaría en poder de la Administración, con lo que decaería el derecho reconocido en el art. 34.h) de la LGT).

Esa peculiar afirmación del TEAC, que hemos de suponer impremeditada, viene a sostener que, en la práctica, la Administración puede reclamar infinitas veces la misma documentación, con tal de que entre una y otra de tales reclamaciones esa información o documentos se reintegren al interesado, aun cuando fuera relevante para la comprobación inspectora».

(B) En lo tocante a la sanción, la Audiencia Nacional considera que la nulidad declarada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional quedó firme, al no plantear la Agencia Tributaria alegación alguna en el escrito de interposición del recurso de alzada. En este particular razona la sentencia impugnada (FJ 7º) que:

«[...] pese a que formalmente solicita del TEAC que se recobre la validez de los actos administrativos que el TEAR había anulado, no contiene ningún razonamiento, ni siquiera mínimo, acerca de las razones por las que, a su juicio, la sanción impuesta sería conforme a Derecho, lo que no cabe presumir por el sólo hecho de que se postulase la revisión de la resolución impugnada en alzada, pues era preciso que el recurso indicado hubiera contenido la expresión de algún motivo que justificase la impugnación de la sanción que ya había sido anulada, por tratarse como es de un acto autónomo y distinto del de la liquidación, de manera que no habiendo satisfecho el mencionado recurso excepcional y privilegiado la carga alegatoria que le concierne en relación con la sanción, debe entenderse que la resolución del TEAR quedó firme en cuanto a la declaración de nulidad del mencionado acto sancionador, del que nada se argumentaba en la vía de la alzada y respecto del cual tampoco se pronuncia el TEAC en ninguno de sus fundamentos jurídicos.

En cuanto a esta resolución del TEAC, tampoco podemos saber a ciencia cierta si su silencio obedece a la consideración de que la sanción anulada por el TEAR no había sido realmente objeto de impugnación en la alzada, toda vez que la integridad de los argumentos esgrimidos se dirigían a la liquidación, no a la sanción, en cuyo caso no habría sido superfluo que el TEAC hubiera razonado acerca del ámbito objetivo a que se contraía el objeto del recurso de alzada -aun cuando cabe suponer que sí se hace recobrar validez a la sanción impugnada, si se atiende al sentido implícito del fallo-; o bien ese silencio se debe a que el TEAC que presupone que la rehabilitación de la liquidación originaria que pretende el Director del Departamento de Inspección cabe extenderla de forma automática a la sanción, afirmación que en modo alguno podría ser compartida».

Segundo.

La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 2 de noviembre de 2011, en el que invocó dos motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción del artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , en relación con el apartado 2 de dicho artículo y con los artículos 63.1 , 63.2 y 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre), así como en relación con el artículo 70.2 de la Ley de esta jurisdicción .

Considera que el mencionado artículo 60.4 «faculta al Inspector Jefe a replantear las actuaciones efectuadas, originando una nueva acta que sustituye a la anterior». En este sentido, defiende una interpretación extensiva de la facultad que reconoce, y de su contenido, y para sostener su posición afirma que «[e]l artículo 60.4 faculta a "completar" el "expediente", que es un conjunto de actuaciones sólo delimitado por el ámbito impositivo que se le dio en el acuerdo de inicio o en su ulterior ampliación de ámbito si la hubo. Tal precepto no establece ninguna limitación en cuanto a las actuaciones o informaciones a las que se puede completar. Por el contrario el precepto habla de completarlo "en cualquiera de sus extremos", lo cual provoca que se practicarán "las actuaciones que procedan", expresión que deja abierto el margen de actuación de la Inspección, sin ninguna limitación respecto del ámbito que le otorga la Ley General Tributaria y su Reglamento. Prueba de ello es que "terminadas las actuaciones complementarias" se documentarán "según proceda a tenor de sus resultados", lo cual está permitiendo que concluya desde un mero archivo o comprobado y conforme hasta un acta de

disconformidad. Como consecuencia, el precepto prevé que se extienda nueva acta que sustituya a la anterior y que "se tramitará según proceda"».

Continúa argumentando que «[e]sta posibilidad de que tras la devolución del expediente por parte del Inspector Jefe deba ocurrir la tramitación que proceda, según los resultados que concurran, originando una nueva acta u otra documentación de los resultados según cuales sean, acredita que la facultad del Inspector Jefe no puede estar limitada a un mero complementar el acta inicial, pues si así fuese al precepto le sobraría casi toda su redacción, y habría bastado con señalar que si el Inspector Jefe considera que el acta adolece de algún defecto o que no ha tenido en cuenta algún concreto dato o documento, lo indicará así para que el Actuario lo subsane o lo recoja mediante la oportuna rectificación o modificación del acta única que existirá».

Subraya que «[l]a sentencia impugnada viene a sostener esta última tesis porque parte de que el artículo 60.4 permite "completar el Acta", lo cual no es lo previsto en la norma, la cual establece que se completa "el expediente", como se expuso en líneas previas, lo cual sí es acorde con todas las posibilidades varias que el propio precepto prevé según cual sea el resultado de ese "completar". Igual conclusión se obtiene -continúa razonando- teniendo en cuenta que el acto administrativo es la liquidación, y no el acta que, aun siendo relevante y productor de ciertos efectos que la ley le atribuye, no es más que un acto preparatorio. Si el Inspector Jefe, competente para dictar el acto de liquidación, no pudiese ordenar el procedimiento previo, se vería constreñido en su competencia decisoria final a dictar un acto con el que está en desacuerdo, y que puede originarle responsabilidades, o a archivar el expediente como único medio de no dictar una resolución que crea incorrecta. Tal situación supondría de hecho privar indirectamente al Inspector Jefe de su competencia liquidadora. No es eso lo que establece el artículo 60.4. Tampoco es eso lo que establece el artículo 60.2 para el caso de actas de conformidad, aparentemente más grave para los derechos del interesado que el anterior, puesto que nítidamente permite que, como consecuencia de la ampliación de actuaciones ordenada por el Inspector Jefe, una inicial acta de conformidad sea anulada y sustituida por un acta de disconformidad. Es evidente que si la competencia devolutiva del Inspector Jefe se limitase a completar el acta inicial, nunca cabría semejante sustitución».

Añade que «[p]or un mero argumento a fortiori, si la norma permite que como consecuencia del acuerdo devolutivo del Inspector Jefe un acta de conformidad sea sustituida por una acta de disconformidad (artículo 60.2), con mayor razón la norma admitirá que en virtud de dicho acuerdo devolutivo un acta de disconformidad sea sustituida por otra acta de disconformidad (artículo 60.4), y si en el primer caso el acuerdo devolutivo no tiene limitación alguna so pena de que sea imposible sustituir la conformidad por la disconformidad, con mayor razón en el segundo caso tampoco tendrá limitación alguna para completar el expediente con las actuaciones que sean precisas para aclarar la realidad de los elementos de la relación jurídico tributaria».

Cita seguidamente la sentencia de esta Tribunal de 22 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina núm. 156/07), para afirmar que la cuestión suscitada ya ha sido resuelta por esta Sala.

2º) En el segundo motivo, la Administración recurrente se alza contra la sentencia denunciado la infracción del artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en relación con los artículos 63.1 , 63.2 y 67 de la Ley 30/1992 y con el artículo 70.2 de la reguladora de esta jurisdicción.

En este motivo, aunque considera que la sentencia impugnada no estima el recurso por aplicación del citado artículo 34.1.h) de la Ley General Tributaria de 2003 , manifiesta, por ser citado en la sentencia, que «no concurriría [...] por cuanto que la documentación solicitada en las Diligencias de 27-5-05, y dos siguientes ya no obraba en poder de la Administración, como en tales Diligencias se indica, al haber sido devuelta al interesado, ya que consistía precisamente en sus contabilidades y facturaciones». Y a continuación y no obstante lo anterior, razona «que el artículo 34.1.h no tiene eficacia anulatoria, pues en el mismo, ni en otro precepto, se establece la consecuencia de su infracción, que no sería otra que la de responsabilidad del funcionario que lo incumpliese, además de dar cobertura a la actuación del interesado negando la aportación de documentación, cuyo caso el interesado ni podría ser sancionado ni podría recaer sobre él ninguna consecuencia procedimental ni sustantiva perjudicial por cuanto que su conducta estaría amparada en la ley. Si posteriormente se dictase un acto imponiendo al interesado que hubiese negado correctamente la aportación de la documentación indebidamente pedida, alguna carga gravamen, sanción o cualquier otro contenido perjudicial basado en esa no aportación, este último acto sería anulable por imponer un efecto basado en un incumplimiento, el de no aportar la documentación, inexistente o amparado por la ley. Pero este efecto anulatorio, surgido del artículo 31.1.h, lo sufre el posterior acto sancionador o de gravamen, que es el que acuerda una infracción del precepto».

Añade que «[e]l previo acto de mera petición de la documentación que ya se tuviese por la Administración, aun siendo contrario al precepto, no resulta viciado por cuanto que el precepto no le impone como efecto la anulación sino el derecho de no aportar la documentación. En cualquier caso, si mediase anulación, lo sería del propio acto de petición, esto es de la Diligencia de 27-5- 2005, que sería el acto que habría incumplido el artículo 31.1.h. En tal caso nos encontraríamos con una Diligencia anulable, y con una documentación aportada sin necesidad, pero duplicada, puesto que se trata por exigencia de la norma de documentación que ya tuviese la Administración, lo que significa que su aportación no añade al expediente ningún documento que no obre ya en el mismo, o no sería el caso del artículo 31.1.h y en cuanto a ese documento nuevo la Diligencia sería correcta. Este

resultado jurídicamente inocuo corrobora que el incumplimiento del artículo 34.1.h no tiene eficacia anulatoria. A su vez, la ulterior liquidación no está afectada por el artículo 34.1.h, puesto que ella no lo ha incumplido, y puesto que los documentos utilizados por la misma o ya obraban en el expediente o han sido documentos nuevos no afectados por el artículo 34.1.h, es decir en ambos casos documentos que la liquidación podía correctamente utilizar».

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida.

Tercero.

«Bellevue» se opuso al recurso en escrito registrado el 12 de marzo de 2012, en el que interesó su desestimación.

Considera acertada la interpretación que en relación con el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos contiene la sentencia de instancia y que llevó a la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado, y al respecto indica que «ninguna influencia tiene para la discusión que nos ocupa el hecho de que el citado artículo 60.4 del RD 939/1986 mencione que las actuaciones originen una nueva acta que sustituya a la anterior. Efectivamente, una vez ordenado el complemento de actuaciones, si de las mismas surgiera una modificación del acta originalmente incoada, no queda otra solución que sustituir la inicialmente incoada. Esta parte, por más que examina el artículo 60.4 no puede encontrar dónde faculta al Inspector Jefe a "replantear" las actuaciones efectuadas. Insistimos que sólo faculta a complementarlas». Seguidamente, reitera el argumento que adujo en la instancia sobre la extralimitación del actuario en relación con la orden de completar el expediente adoptada por la Inspectora-Jefe.

En lo relativo al segundo motivo, mostrando conformidad con la premisa de la que parte la Administración recurrente, considera que la Sala de instancia «no acuerda la anulación con base en el mencionado art. 34.1.h)», lo que reitera indicando que, a su juicio, «la sentencia recurrida no basa la declaración de nulidad de las resoluciones en la aplicación del 34.1.h, sino en la incorrecta aplicación del art. 60.4 del RD 939/1986 ».

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 16 de marzo 2012, fijándose al efecto el día 9 de abril de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Según se obtiene de los hechos que relata la sentencia impugnada en su segundo fundamento jurídico:

(a) El 11 de febrero de 2005, la Inspección de los Tributos instruyó a «Bellevue» un acta de disconformidad en concepto de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2000, 2001 y 2002. Tramitada el acta, la Inspectora-Jefe dictó el 26 de mayo de 2005 un acuerdo por el que la dejaba sin efecto, así como su informe ampliatorio. Dicho documento no aparece incorporado al expediente administrativo ni a los autos de instancia, pero se alude a su contenido en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (FJ 2º), obteniéndose que se adoptó la decisión porque en el acta se había «...observado una información incompleta en cuanto a la procedencia de la deducibilidad o no de determinadas facturas», por lo que la Inspectora-Jefe ordenó que «se complete el expediente en el sentido expuesto en el fundamento de derecho segundo», para «subsana los errores detectados».

(b) El 13 de junio de 2005, se incoó nueva acta de disconformidad por los periodos 2000 y 2001 y, el 16 de diciembre de 2005, otra en relación con el ejercicio 2002, que incluía una propuesta de liquidación con una deuda tributaria de 179.318,69 euros. La Inspectora-Jefe confirmó dicha propuesta mediante acuerdo de 17 de febrero de 2006.

Por otra parte, instruido expediente sancionador en relación con los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones, finalizó mediante acuerdo de 22 de febrero de 2006, que impuso una sanción de 119.428 euros.

(c) «Bellevue» instó sendas reclamaciones económico-administrativas contra la liquidación referida al periodo 2002 y la sanción, que fueron estimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (sede de Málaga) en resolución de 26 de octubre de 2006. Este organismo administrativo de revisión, sin objetar in abstracto la potestad de la Inspectora-Jefe para acordar el complemento del expediente, subraya la «inconcreción e incluso contradicción» de su decisión. «Lo primero; porque en modo alguno se identifican las facturas que

adolecían de esa insuficiente información a propósito de deducibilidad en el IS, a subsanar, y porque tampoco se dice nada sobre el modo de hacerlo; lo segundo, por que en vista de lo anterior no parece que en puridad se tratara tanto de errores que rectificar como de carencias que suplir». Lo que, a su juicio, «afectó gravemente a la posición de la interesada, en particular, a su seguridad jurídica y posible indefensión, como los hechos posteriores vinieron a confirmar». Subraya que «ya se había levantado un acta [...] en la que se rechazaba el carácter deducible como gasto de los importes reflejados en una serie de facturas, relacionadas y analizadas en la misma y en su informe ampliatorio, por lo que en buena lógica hay que pensar que la "información incompleta sobre la procedencia de dicha deducibilidad o no" se refería sólo a las facturas en cuestión y no también a otras aportadas por la sociedad y que la actuario, tras examinarlas, había terminado aceptando, que es lo que ésta entendió y vino a confirmar después, en el acuerdo ahora impugnado, la propia Inspectora-Jefe». Echa en falta también en la decisión que dejó sin efecto el acta inicial «la identificación de las facturas concretas que adolecerían de esta justificación insuficiente [...] pues el hecho de acotarlas (literalmente se hablaba de "determinadas" facturas) impide considerar que fuesen todas ellas» (FJ 3º).

Sigue el Tribunal Regional razonando que, habida cuenta de la forma en que se ejecutó la orden de la Inspectora-Jefe, «en realidad la inspección volvió a comenzar de nuevo» las actuaciones, requiriendo al sujeto pasivo para que aportase «prácticamente toda la documentación que ya había servido para formular la propuesta de regularización incorporada al acta que acababa de dejar sin efecto la Inspectora-Jefe», concluyendo con «el levantamiento de una nueva [acta] en que la actuario proponía incrementar la base imponible declarada por importe muy superior al del incremento inicialmente propuesto» (FJ 3º). El Tribunal Económico-Administrativo Regional, con apoyo en los anteriores datos, acordó anular las actuaciones para que se dictase otra liquidación en la que se subsanen las omisiones apreciadas en la actuación descrita, ajustándose a las directrices expuestas, anulación que alcanzó también al acto sancionador, en cuanto acto dependiente del anterior (FJ 4º).

(d) El 30 de noviembre de 2006, se recibió en la Agencia Estatal de Administración Tributaria la notificación de la descrita decisión del Tribunal Regional de Andalucía, contra la que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso recurso de alzada. En el trámite de alegaciones, adujo que del acuerdo de la Inspectora-Jefe no cabía inferir que las nuevas actuaciones debieran ceñirse exclusivamente a completar información respecto de los gastos cuya deducibilidad fue denegada en el acta inicial, sino que debía entenderse que ordenó completar el expediente de forma amplia, señalando que el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos otorga al Inspector-Jefe un facultad que puede suponer que se entre de nuevo a valorar ingresos o gastos que ya hayan sido analizados con carácter previo por el instructor o cualquier otro elemento que no haya tenido en cuenta con anterioridad. Puso también de manifiesto la doctrina en virtud de la que las irregularidades en la tramitación de expedientes administrativos no son suficientes para anular un acto administrativo si no ha mediado indefensión, situación que no se ha dado en este caso, pues «Bellevue», antes de emitirse la segunda acta, tuvo ocasión de efectuar las oportunas alegaciones, conteniendo el acta emitida una motivación detallada de la propuesta de regularización.

Finalmente, señaló en su recurso que no cabe admitir la crítica sobre el hecho de que la cuota de la segunda propuesta instructora fuese superior a la de la primera, pues aquí no opera la *reformatio in peius*, al no tratarse de un recurso administrativo, sino de la tramitación necesaria para llegar a una propuesta de resolución.

(e) El recurso de alzada impropio del Director fue estimado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 29 de mayo de 2008, anulando el pronunciamiento recurrido y «confirmando los actos inicialmente impugnados que dicho fallo anuló», es decir, rehabilitando la validez de la liquidación y de la sanción de las que la reclamación y el recurso de alzada traían causa.

Esta resolución, después de reproducir el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, razona (FJ 4º) que «no existe vicio alguno de nulidad que pueda ser predicado del acuerdo de liquidación que fue impugnado, siendo así que las actuaciones practicadas encuentran perfecto encaje en el artículo 60.4 del Reglamento de Inspección que se citaba como infringido en la resolución del TEAR, sin que quepa apreciar situación alguna de indefensión para la recurrente, pues, como se desprende de lo actuado, ha tenido adecuado conocimiento de los hechos y datos que han servido de base a la liquidación practicada, posibilitándose la impugnación de cada uno de los elementos que han determinado dicha resolución, y ello por cuanto, en todo caso, estaríamos ante defectos formales que, como tales, sólo serían determinantes de anulabilidad cuando realmente ocasionaren la indefensión del interesado (artículo 63.2 LRJAP y PAC), indefensión que ha de ser material y no meramente formal, y es así que esa supuesta indefensión no ha sido fundamentada por la entidad, pues si bien esta manifestó que pudo haberse cercenado su derecho de no aportar documentos ya presentados, previsto en el artículo 34.h) de la vigente L.G.T., la Inspección hizo constar en las actuaciones, por un lado que gran parte de la documentación requerida nunca fue aportada por el obligado tributario, poniendo de manifiesto que los períodos de dilación imputables al obligado por aportación incompleta de documentación hacían prueba de tales hechos y, por otro lado, que la mayor parte de la documentación había sido devuelta al obligado, no estando en consecuencia, a la hora de completar las actuaciones, en poder de la Administración como exige el artículo 34 h) de la L.G.T ».

(f) Interpuesto recurso contencioso-administrativo por «Bellevue», fue estimado en la sentencia objeto de este recurso de casación, que declaró la nulidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y de los actos administrativos, de liquidación y sancionador, que ratificó.

Las razones de este pronunciamiento jurisdiccional aparecen plasmadas en el primer antecedente de esta sentencia, en el que hemos reproducido parte sustancial de la motivación de la recurrida.

(g) La Administración General del Estado se alza en casación contra la anterior decisión judicial, esgrimiendo, con arreglo al artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción, dos motivos de casación. En el primero, mediante el que denuncia la infracción del artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en relación con los artículos 63, apartados 1 y 2, y 67 de la Ley 30/1992 y con el 70.2 de la Ley 29/1998, sostiene en síntesis que aquel precepto reglamentario da cobertura suficiente a la decisión de la Inspectora-Jefe y a la subsiguiente actuación del instructor. Con el segundo, quejándose de la vulneración del artículo 34.1.h) de la Ley General Tributaria de 2003, en relación con los mismos preceptos legales que en el anterior, defiende que dicho precepto de la Ley General Tributaria, que no ha determinado el pronunciamiento de la sentencia impugnada, no tiene eficacia anulatoria.

Segundo.

El devenir de los acontecimientos, del que deja constancia en el fundamento jurídico precedente, evidencia que el debate en esta casación se centra en una cuestión muy precisa: determinar el alcance de la facultad que reconocía al Inspector- Jefe el apartado 4 del artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado en 1986.

Dicho precepto reglamentario disciplinaba las liquidaciones tributarias derivadas de las actas. Determinaba el órgano competente para su aprobación (apartado 1), regulaba las derivadas de las actas de conformidad (apartado 2), dejaba abierta la puerta a la incoación de un expediente ad hoc para el caso de que en la propuesta de liquidación formulada en dicha clase de actas se constataran errores en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas (apartado 3) y, tratándose de actas de disconformidad, disponía que el Inspector-Jefe, a la vista del acta y de su informe, así como de las alegaciones presentadas por el interesado, dictase el acto administrativo correspondiente dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones (apartado 4, primer párrafo), añadiendo en el segundo párrafo de este apartado que:

«Asimismo, dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector-Jefe dentro del mes siguiente».

El precepto habla de "completar" el expediente en "cualquiera de sus extremos", mediante "actuaciones complementarias", de modo que si se incoase acta sustituirá en "todos sus extremos" a la anterior. La sentencia que invoca el abogado del Estado, dictada el 22 de diciembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 156/07), no nos saca de dudas, pues se limita a constatar que, al igual que el artículo 60.2 para las actas de conformidad, el artículo 60.4, en el caso de las de disconformidad, autoriza al Inspector-Jefe a completar «el expediente en cualquiera de sus extremos, con la práctica de las actuaciones que procedieran en un plazo no superior a tres meses». Sobre esta precisa y puntual cuestión nada hay en nuestra jurisprudencia; tal vez por ello la sentencia de instancia carece de toda referencia a pronunciamientos de este Tribunal Supremo.

Sí hemos dicho, sin embargo, que la orden de complementar las actuaciones inspectoras dada al amparo del mencionado artículo 60.4 no puede considerarse per se como un supuesto reglamentario de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, al objeto de computar el plazo máximo de las mismas; tal efecto sólo se produciría si en las diligencias complementarias decretadas se diera alguna de las circunstancias previstas en el artículo 31 bis del propio Reglamento General de la Inspección de los Tributos [sentencia de 11 de octubre de 2010 (casación 5608/07, FJ 2º)]. Pronunciamiento del que se deduce que, como diligencias complementarias, en virtud del artículo 60.4 caben aquellas que puedan determinar una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, esto es, todas, pues el artículo 31 bis no hace acotación de las diligencias susceptibles de producir el efecto de la interrupción justificada, concentrándose en las causas que permiten calificar de tal la detención.

También hemos precisado que la posibilidad de que el Inspector-Jefe acuerde que "se complete el expediente" cubre una gama de actuaciones de muy diferente signo que van desde la emisión de un segundo informe hasta la realización de nuevas actuaciones de comprobación [sentencia de 8 de octubre de 2009 (casación 984/03, FJ 11º)], sin que se derive de la redacción del precepto una obligación concreta en cuanto a la forma de llevar a cabo las actuaciones complementarias [sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 1247/04, FJ 4º)]. Si bien hemos señalado, de manera implícita, que aun cuando le cabe al Inspector- Jefe, en virtud del mencionado precepto, ordenar la práctica de las actuaciones inspectoras que considere pertinentes, ha de dejar

constancia de las mismas en el acuerdo que adopte al efecto; en otras palabras, la decisión de completar el expediente debe contener explícita referencia a aquellos aspectos concretos con los que hayan de integrarse las actuaciones [sentencias de 14 de enero de 2010 (casación 3565/04, FJ 3º) y 13 de mayo de 2010 (casación 7236/04, FJ 3º)].

Si a los anteriores pronunciamientos añadimos los antecedentes históricos y legislativos, iluminados por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, en la que se analizaron las competencias liquidadoras de la Inspección de los Tributos, podemos fijar con precisión hasta dónde cabe que llegue el liquidador en la tarea de comprobación e investigación.

El primer hito relevante en esos antecedentes fue la simplificación del procedimiento de gestión tributaria, operada por el Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias (BOE de 14 de agosto), a partir del que se consideró superado el esquema clásico del procedimiento de liquidación, tradicionalmente estructurado en cuatro fases: (i) iniciación, (ii) liquidación provisional, (iii) comprobación, (iv) y liquidación definitiva. La razón de tal tendencia a la simplificación debe situarse en la proliferación de las autoliquidaciones para diferentes figuras tributarias y en el considerable incremento de contribuyentes. Fue una fase calificada por algún sector doctrinal como «desprocesalización del procedimiento tributario».

En la misma línea incidió el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, con el mismo título que el anterior (BOE de 6 de marzo), desarrollado por la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1982 (BOE de 2 de julio) y la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 30 de julio de 1982 (BOE de 11 de octubre), que atribuyeron a la Inspección, en la figura del Inspector-Jefe, las competencias para dictar liquidaciones, originariamente atribuidas a las oficinas gestoras. Bien es cierto que la antigua Sala Quinta de este Tribunal consideró nulo el anterior Real Decreto en la sentencia de 24 de abril de 1984, sustancialmente por el exceso en que incurría dicha norma reglamentaria en relación con la Ley que desarrollaba.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional en su sentencia 76/1990, resolviendo conjuntamente un recurso de inconstitucionalidad y dos cuestiones de inconstitucionalidad dirigidas contra la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE de 27 de abril), después de precisar el alcance del citado pronunciamiento del Tribunal Supremo, consideró (FJ 8º) que no se vulneran los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos por el hecho de que el legislador opte por acumular las funciones de inspeccionar y liquidar en unos mismos órganos. En su criterio, esta decisión no generaba por sí sola indefensión, ni resultaba por ello arbitraria; se trataba simplemente de una mera opción de legislador. Tampoco se oponía a los derechos a un proceso con todas las garantías y al juez imparcial, consagrados en el artículo 24.2 de la Constitución.

De lo expuesto pueden obtenerse algunas conclusiones relevantes para la resolución del presente litigio. Así, cabe afirmar que la decisión del Inspector-Jefe de ampliar actuaciones forma parte de la potestad de comprobación e investigación atribuida al órgano de la Administración en el que se integra [antes por el artículo 140 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), y hoy por los artículos 83.3 y 145.1 de la vigente Ley General Tributaria de 2003]. Luego el Inspector-Jefe está plenamente facultado para acordar el complemento de las actuaciones inspectoras, sin que la división orgánica interna entre inspector actuuario e inspector liquidador suponga obstáculo o traba alguna.

Lo anterior no significa que el acuerdo del Inspector-Jefe por el que considere necesario que las actuaciones sean completadas no deba reunir un contenido determinado y adecuado al fin que lo justifica (artículo 53.2 de la Ley 30/1992). Además, en cuanto acto emanado del ejercicio de una potestad con cierto margen de discrecionalidad, ha de estar motivado [artículo 54.1.f) de la Ley 30/1992], con precisa indicación del ámbito material al que se extenderá el complemento de las actuaciones, sin más condicionamiento material que el objeto de la inspección inicialmente acotado: tributos y ejercicios inspeccionados. Y, según se infiere del precepto analizado, la "actividad complementaria" ordenada por el Inspector-Jefe es susceptible de desembocar en la emisión de una nueva acta, que puede ser de conformidad o de disconformidad, o en la conclusión de que no se necesita, en cuyo caso se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector-Jefe dentro del mes siguiente. Será de precisar también que esta potestad para completar el expediente puede ser ejercitada cuantas veces resulte menester, cumpliendo los anteriores condicionantes, y sin otros límites temporales que los establecidos en el propio precepto (tres meses) y los dispuestos con carácter general por el legislador para la duración de las actuaciones inspectoras y para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo.

En el caso que ahora centra nuestra atención, según afirma la sentencia impugnada acudiendo a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, la Inspectora-Jefe dejó sin efecto el acta inicial al haber «observado una información incompleta en cuanto a la procedencia de la deducibilidad o no de determinadas facturas», por lo que ordenó que «se complete el expediente en el sentido expuesto en el fundamento de derecho segundo», para «subsanan los errores detectados» (FJ 1º), deshaciendo «el conjunto de lo actuado» (FJ 4) y «suponiendo de facto una nueva instrucción del procedimiento inspector» (FJ 5º).

En otras palabras, fue ciertamente un acuerdo de vago tenor e indeterminado, que dio paso, en opinión de la Audiencia Nacional, a una «vagarosa actividad complementaria», no definida con precisión ni en cuanto al objeto de la comprobación ni en cuanto a las facultades encomendadas ex novo al actuario (FJ 5º), permitiendo rehacer casi íntegramente las actuaciones de la Inspección con el fin de comprobar la deducibilidad de casi la totalidad de los gastos cotejados en relación con el impuesto sobre sociedades de «Bellevue», correspondiente al ejercicio 2002.

Sin embargo, aun siendo así, de esa realidad no derivan las consecuencias que alcanzan los jueces a quo, puesto que la actividad complementaria ex artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos no tiene otros límites, como acabamos de precisar, que los temporales derivados de la propia norma, de la duración de las actuaciones inspectoras y de la prescripción, y los materiales dimanantes del tributo y ejercicios objeto de comprobación, por lo que ninguna irregularidad produce el que la actividad complementaria decretada por la Inspectora-Jefe supusiera, más que completar, rehacer de hecho las actuaciones inspectoras, alcanzando al examen de la deducibilidad de casi la totalidad de los gastos declarados. Recuértese que el precepto permite "completar el expediente" "en cualquiera de sus extremos" mediante "las actuaciones que procedan".

Ninguna de las razones brillantemente expuestas en la sentencia de instancia autoriza a concluir de otro modo, pues el verbo "completar" que emplea el repetido artículo debe ser leído sin aislarlo de su contexto, haciendo abstracción del resto del contenido de la norma, del que nada autoriza a afirmar que los datos que se acopien mediante esta actividad complementaria deban ser "accesorios" o "adicionales". La noción de "complementario" se refiere aquí a la actividad, que integra o perfecciona la ya realizada, pero no a los elementos de hecho susceptible de reunirse mediante su desarrollo. Por lo demás, el carácter intervencionista del procedimiento tributario de inspección en los derechos e intereses de los contribuyentes exige que su desarrollo sea estrictamente escrupuloso en el respeto de sus derechos y garantías frente la Hacienda pública, pero no puede servir de cobertura a una interpretación de la norma que no responde a su letra ni a su espíritu.

En cuanto al contenido del acuerdo ordenando completar la instrucción, si bien hubiera sido deseable una mayor concreción o precisión, no cabe ninguna duda de que, al referirse a «determinadas facturas», alcanzaba, cuanto menos, a los gastos deducibles. Por ello, a la vista de los criterios jurisprudenciales señalados ut supra y de las tachas que los jueces a quo detectan en la actividad complementaria desarrollada en este caso al amparo del artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, solamente tiene relevancia la que atañe a la falta de precisión y concreción de la orden de la Inspectora-Jefe decretando que el expediente fuese completado.

Ahora bien, se trata de un defecto formal que, en virtud del artículo 63.2 de la Ley 30/1992, únicamente produciría efectos invalidantes si hubiese causado indefensión a «Bellevue». Pues bien, a juicio de esta Sala esa indeseada consecuencia no ha tenido lugar en el actual supuesto como desenlace exclusivo de la vaguedad de los términos empleados por la Inspectora-Jefe en el acuerdo ordenando completar la instrucción. En primer lugar, porque esa inicial indefinición desapareció en el curso del desarrollo de las actuaciones complementarias y, lo que es más importante, la mencionada compañía tuvo ocasión de alegar cuánto consideró pertinente sobre la deducibilidad de los gastos a los que aquella actividad alcanzó, sin perjuicio de las ocasiones de que ha dispuesto con posterioridad, en la vía económico-administrativa y en esta jurisdiccional.

Tal vez, consciente de lo anterior, la Audiencia Nacional subraya que no se trata de irregularidades formales y, tras describir en términos muy gráficos y expresivos determinados aspectos del procedimiento, que esta Sala considera irrelevantes desde la perspectiva examinada por los jueces a quo (el hecho de sí, en realidad, al ordenar completar las actuaciones la Inspectora-Jefe anuló "manu militari" el acta y el informe ampliatorio iniciales, pues estas últimas, al fin y al cabo, constituían meras propuestas sometidas a la aprobación de quien tenía la competencia para liquidar, esto es, la propia Inspectora-Jefe; la circunstancia de que el expediente remitido al Tribunal Económico-Administrativo Regional no contuviese dichos actas e informes ni la "extravagante" orden de la Inspectora-Jefe para que se completase el expediente, pues para nada incide su ausencia en la corrección sustantiva o material de la decisión finalmente adoptada), concluye que se ha producido una evidente y clara extralimitación de la facultades conferidas en el repetido artículo 60.4, incurriéndose en desviación de poder.

No podemos compartir esa visión del acontecer enjuiciado. En efecto, como ilustra nuestra jurisprudencia [pueden consultarse las sentencias de 15 de junio de 2005 (recurso ordinario 85/03, FJ 6º), 26 de abril de 2007 (casación 8122/02, FJ 3º), 5 de febrero de 2008 (casación 773/04, FJ 5º), 10 de junio de 2008 (casación 3031/04, FJ 5º), 25 de marzo de 2009 (casación 11169/04, FJ 2º), 23 de diciembre de 2010 (casación. 2970/06, FJ 3º)], la desviación de poder, conectada constitucionalmente con las facultades de control de los tribunales sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, y su sometimiento a los fines que la justifican (artículo 106.1 de la Constitución Española), tiene lugar cuando una Administración pública, en este caso la tributaria, utiliza las potestades que le atribuye el ordenamiento jurídico para una finalidad distinta de la prevista en la norma que se la otorga, por lo que podría haberse producido, en el supuesto que analizamos, si la orden para que fuera completado el expediente, adoptada al amparo del artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los tributos, tuviese un designio distinto que el de contar con todas las circunstancias relevantes

para liquidar el tributo o pretendiese realizar averiguaciones y comprobaciones en relación con un tributo o un ejercicio distinto del que fue objeto de las actuaciones inspectoras.

En nuestro criterio, nada permite concluir que haya sido así. Según pone de manifiesto el abogado del Estado y ya hemos apuntado en esta sentencia, la competencia para adoptar el acuerdo de liquidación corresponde al Inspector-Jefe (artículo 60.1, segundo párrafo, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) y, por ende, la facultad para ordenar que el expediente fuese completado ha de encuadrarse en el ámbito de sus atribuciones, a fin de acopiar la documentación y la información acreditativas de los extremos fácticos a subsumir en la regulación, para practicar, en consecuencia, la correspondiente liquidación. Pues bien, parece evidente que, sin perjuicio de su defecto en la concreción exigible (de alcance formal sin consecuencias anulatorias, según hemos indicado), el acuerdo adoptado por la Inspectora-Jefe el 26 de mayo de 2005 tenía por objeto dejar constancia en el expediente de los datos necesarios para que el actuario pudiese proponer la liquidación correspondiente y para apreciar la procedencia y el ajuste a la normativa del impuesto sobre sociedades de la regularización que fuera a contener la liquidación, en relación con un tributo y con un ejercicio que formaban parte del objeto del expediente de inspección.

Sin duda (no le falta razón en este extremo a la Audiencia Nacional), la decisión sobre la deducibilidad de los gastos es de carácter jurídico y propia de la liquidación, pero no cabe olvidar que al actuario le corresponde hacer dicha calificación jurídica como propuesta. Tampoco es posible echar en el olvido que aquella deducibilidad en el impuesto sobre sociedades depende de dos circunstancias de marcado carácter fáctico: la realidad del gasto, esto es, la determinación de que la operación cuya deducción se intenta se ha producido realmente, y la relación de tal operación con la actividad del sujeto pasivo enderezada a la obtención de ingresos. Corresponde a la Inspección de los Tributos, en particular al actuario, investigar y comprobar tales extremos.

En suma, no podemos compartir la tesis (ciertamente muy razonada, pero equivocada a nuestro juicio) de la sentencia de instancia en cuanto estima que existió desviación de poder, pues la orden de completar el expediente, si bien con los defectos formales indicados, tenía por finalidad la propia de las actuaciones de investigación y comprobación de la Inspección, habiéndose ceñido además al objeto del expediente.

Las reflexiones que preceden conducen a la estimación del primer motivo del recurso (lo que hace innecesario el examen del segundo) y a la casación de la sentencia impugnada. Nos toca ahora, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción , resolver el debate en los términos en que quedó suscitado en la instancia.

Tercero.

La primera cuestión que se plantea en la demanda, conexas pero distintas de la acogida en la sentencia que acabamos de anular, consiste en determinar la posible extralimitación del actuario en relación con la orden de completar el expediente de inspección dada por la Inspectora-Jefe y sus eventuales efectos invalidantes sobre la liquidación finalmente aprobada e impugnada.

Ni qué decir tiene que el actuario, en caso de que se le ordene completar las actuaciones, no solamente debe ajustarse al objeto del expediente de inspección, sino que también ha de atenerse a los estrictos extremos que el acuerdo del Inspector-Jefe ordena completar. De este modo, las facultades que otorga a la Inspección el artículo 142 de la Ley General Tributaria de 2003 , en el caso de actuaciones realizadas en cumplimiento de órdenes de ampliación, han de quedar restringidas o limitadas por el ámbito, o por los extremos, que el Inspector-Jefe haya considerado procedente completar a tenor de lo dispuesto en el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos . Este es el resultado natural de la toma en consideración de los principios de buena fe y de confianza legítima (del que deriva el que impide ir contra los propios actos), así como de los de jerarquía y eficacia (artículos 103.1 y 9.3 de la Constitución y 3 de la Ley 30/1992), que han de regir la actuación de las Administraciones públicas.

Con ello no queremos decir que el obligado tributario tenga derecho a que se mantenga invariado el contenido de la propuesta de liquidación incluida en el acta que le hubiera sido previamente incoada, pero sí a que, salvo error de hecho en el acta o indebida aplicación de la norma (artículo 60.3 del mencionado Reglamento de Inspección), sea protegida su legítima confianza en que la nueva actividad de investigación y comprobación a realizar por el actuario no irá más allá de los extremos que el Inspector-Jefe ha considerado que es necesario completar.

En este sentido, hemos de recordar que en la citada sentencia de 13 de mayo de 2010 (casación 7236/04 , FJ 3º) dijimos que las actuaciones inspectoras complementarias a practicar serán sólo las "pertinentes", es decir, las que procedan de acuerdo con el contenido de la orden de ampliación [en la misma línea pueden consultarse las sentencias de 18 de marzo de 2010 (casación 1247/04, FJ 4º), también citada , y 14 de enero de 2012 (casación 3565/04 , FJ 5º)].

Pues bien, en el presente caso, a la vista de las actuaciones realizadas, obrantes a partir del folio 462 del expediente administrativo, coincidiendo con el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Regional y con el de la sentencia de instancia, hemos de concluir que el actuario se extralimitó de lo ordenado por la Inspectora-Jefe,

en su acuerdo de 26 de mayo de 2005, porque haber «...observado una información incompleta en cuanto a la procedencia de la deducibilidad o no de determinadas facturas», ordenando que «se complete el expediente en el sentido expuesto en el fundamento de derecho segundo», para subsanar los errores detectados», aun siendo una orden vaga e imprecisa, de ningún modo habilita al actuario para "curándose en salud", requerir a «Bellevue» la aportación de casi toda la documentación que ya había servido para formular la propuesta de regularización en el acta de disconformidad inicial, y para comprobar todos los hechos con trascendencia para la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002, no sólo los gastos fiscalmente deducibles, demorando la incoación del acta de la que derivó dicha liquidación hasta el 16 de diciembre de 2005 (recuérdese que el artículo 60.4 disponía un plazo de tres meses para desarrollar las actuaciones inspectoras ordenadas).

Tal extralimitación material, únicamente afectaría a la validez de la liquidación, que pone fin al procedimiento de inspección, y, por tanto, solamente infringiría los preceptos y la jurisprudencia citados en este fundamento si hubiera sido relevante para la liquidación finalmente dictada, es decir, si las actuaciones de comprobación e investigación del actuario realizadas extramuros del ámbito delimitado por la orden de la Inspectora-Jefe de completar el expediente de inspección hubieran sido tenidas en cuenta para practicarla. En este caso, serían improcedentes todas aquellas regularizaciones no referidas a la deducibilidad de las facturas a las que atañía el acuerdo de la Inspectora-Jefe de 26 de mayo de 2005 y que no constaran ya en el acta de disconformidad de 11 de febrero de 2005.

En esa indagación, resulta imprescindible examinar las actuaciones correspondientes. Sin embargo, como puso de manifiesto el Tribunal Económico-Administración Regional y enfatiza la Audiencia Nacional en la sentencia ya casada, esas actuaciones no aparecen en el expediente administrativo remitido. En otras palabras, no es posible saber si el acreditado exceso del actuario incidió o no en el contenido de la liquidación impugnada. Y, ante tal tesitura, la ausencia en cuestión sólo puede perjudicar a la Administración demandada, a la que incumbía remitir el expediente completo, en los términos exigidos por el artículo 48.4 de la Ley de esta jurisdicción .

Cabría argumentar que la compañía demandante no interesó, al amparo del artículo 55 de dicha Ley , que el expediente administrativo enviado fuera completado, sin embargo, como hemos reconocido en sentencia de 9 de marzo de 2004 (casación 333/00 , FJ 4º), en la que remitimos a la previa de 17 de marzo de 2003 (casación 2686/00), el defecto de remisión del expediente administrativo o de completitud del expediente remitido, como es el caso, sólo puede perjudicar a la Administración obligada a enviarlo, por lo que el juzgador en estos casos debe exigir a la Administración que justifique lo que afirma constaba en el expediente administrativo.

Además se ha de tener en cuenta que no se trata de acreditar el hecho que sustenta la pretensión de la compañía recurrente, porque estaba ya acreditado (el exceso del actuario), incumbiéndole a la Administración demandada probar el hecho que lo desactiva, esto es, que tal exceso no tuvo incidencia efectiva en la liquidación impugnada. Contravendría las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba hacer recaer sobre la parte a la que beneficia un hecho acreditado (el exceso del actuario) las consecuencias desfavorables de la falta de justificación del hecho que, excepcionando al anterior (el exceso no influyó en la liquidación), le perjudicaría.

Por las anteriores reflexiones debe ser acogido el primer argumento de la demanda, anulando la impugnada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como los actos de liquidación y sancionador que confirmó, por haber incurrido en una infracción del ordenamiento jurídico, todo ello con arreglo al artículo 70.2 de la Ley de esta jurisdicción, en relación con el 63.1 de la Ley 30/1992 .

Cuarto.

La estimación del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139, apartado 2, de la Ley reguladora de esta jurisdicción , que no proceda hacer un especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación 4881/11 interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 14 de julio de 2011 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 324/08 , que casamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo instado por BELLEVUE, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 2008, que, dando lugar al recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria impugnando la resolución aprobada el 26 de octubre de 2006 por el Tribunal Regional de Andalucía (Sala con sede en Málaga), confirmó dos acuerdos adoptados por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria en Andalucía en relación con el impuesto sobre sociedades de 2002, uno aprobando la liquidación por importe de 179.318,69 euros y el otro infligiendo una sanción de 119.428 euros.

2º) Anulamos dichos actos administrativos por no ser ajustados al ordenamiento jurídico.

3º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas, tanto las causadas en la instancia como en esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.