

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094462

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 3319/2022

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Liquidaciones tributarias. Liquidaciones provisionales dictadas por los órganos de gestión. Requisitos. Falta de documentación. La controversia que se aborda es la determinación de las consecuencias jurídicas de la falta de documentación que acredite una causa válida para considerar una liquidación tributaria como provisional. En los procedimientos de inspección de alcance general, las liquidaciones suelen ser definitivas, y solo se justifican como provisionales si se cumplen circunstancias específicas. Esto se debe a que las liquidaciones provisionales permiten revisiones posteriores, lo cual representa una carga adicional para el contribuyente, mientras que las definitivas otorgan una mayor certeza y seguridad jurídica al impedir nuevas comprobaciones sobre la obligación tributaria. Tradicionalmente, el Tribunal Supremo ha establecido que, cuando una liquidación se ha calificado incorrectamente como provisional, no debe ser anulada sino reclasificada como definitiva. En este contexto, la falta de justificación administrativa para la provisionalidad no invalida el acto de liquidación, sino que modifica su naturaleza a definitiva, protegiendo al contribuyente contra revisiones futuras. El TEAC, en conclusión, decide unificar el criterio en este sentido, ratificando que la ausencia de documentación justificativa para la liquidación provisional implica su reclasificación como definitiva, sin suponer su nulidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 101.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 190.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** (en adelante, AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR de Madrid) de 27 de diciembre de 2021, por la que estima las reclamaciones número 28-21640-2019; 28-28156-2019; 28-28157-2019 acumuladas, interpuestas contra la liquidación por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 2013 a 2015 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT el 27 de septiembre de 2019, notificada en fecha 22 de octubre de 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- En fecha 10 de mayo de 2018 se notifica a **Xy**. -en calidad de sucesor de la contribuyente (fallecida en fecha .././2017)- la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, respecto del IRPF, periodos 2013 a 2015 y respecto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR), periodos 2013 a 2015.

2.- En fecha 9 de julio de 2018 la reclamante y su hermana suscribieron la autorización para que un representante interviniera en su nombre en el procedimiento de inspección.

3.- En fecha 22 de octubre de 2019, el procedimiento finalizó mediante la notificación del acuerdo de liquidación, derivado del acta de disconformidad A02-...1. El motivo de regularización fue la consideración por el órgano inspector de que la madre de la reclamante tenía su residencia en territorio español, y por tanto, debía tributar por el IRPF durante los períodos objeto de comprobación.

4.- En fecha 22 de noviembre de 2019, no estando conforme la reclamante con el acuerdo de liquidación, presentó reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid, que fueron acumuladas por el Tribunal.

Segundo.

En fecha 27 de diciembre de 2021, el TEAR de Madrid dictó resolución en única instancia en la que estimaba las alegaciones de la reclamante .

Respecto del ejercicio 2013, anuló la liquidación :

"el 09/07/2018, fecha en que tuvo lugar la primera actuación con eficacia interruptiva de la prescripción con las herederas (la aquí reclamante y su hermana), ya había transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación por el IRPF 2013. En este sentido, dicho plazo concluyó el día 30/06/2018. En consecuencia, procede anular la liquidación practicada en lo relativo al periodo 2013."

Respecto de los ejercicios 2014 y 2015, la Inspección consideró que, aunque la actuación fue de alcance general, se dictó liquidación provisional dado que no se pudo comprobar la totalidad de los elementos de la obligación tributaria y, en particular, que existían requerimientos de información pendientes de contestar (art. 190.3.b del RGAT). Señala el TEAR de Madrid que:

"En relación con estos requerimientos de información que no han sido contestados, en el acuerdo de liquidación el órgano inspector no indica en concreto cuáles han sido, ni realiza ninguna otra referencia a los mismos.

Pues bien, examinado el expediente administrativo se comprueba que, pese a que el órgano en el acuerdo se refiere a que existen requerimientos de información que no han sido contestados, no constan en el expediente los mismos.

La falta de expediente administrativo completo priva a este Tribunal del conocimiento y valoración jurídica de los hechos y actos producidos que le permitan un adecuado pronunciamiento en Derecho".

En su Resolución el TEAR de Madrid se refiere a la doctrina contenida en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 15 de julio de 2016 (RG 00-4562-2014), dictada en unificación de criterio, que señala que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Por tanto, concluye la resolución del TEAR de Madrid:

"en el caso concreto al faltar en el expediente la documentación citada, que es necesaria para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre el carácter de la liquidación, debe anularse el acto impugnado, sin que deba requerirse previamente la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente administrativo".

Tercero.

Disconforme con esta resolución el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, alegando, en síntesis:

"En su Resolución el TEAR de Madrid se refiere a la doctrina contenida en la Resolución del TEAC de 15-07-2016 (RG 4562/2014), dictada en unificación de criterio, que señala que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción.

[...] Ahora bien, la doctrina contenida en la Resolución del TEAC de 15-07-2016 no sería aquí aplicable, dado que se refiere a la "la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización", pero aquí no falta ningún documento que fundamente la regulación, que en este caso se refieren a que el contribuyente tenía su residencia en territorio español y, por tanto, debía tributar por el IRPF. Los requerimientos pendientes de contestación a los que se refieren la liquidación no fueron necesarios para fundamentar la regularización, y probablemente se referirían a la posible existencia de otras rentas. Por ello, la ausencia de esa documentación en el expediente no incidía en la fundamentación de la regularización, y no priva al Tribunal del conocimiento y valoración jurídica de los hechos y actos producidos que le permitan un adecuado pronunciamiento en Derecho sobre la regularización. Por ello, en este caso no resultaría de aplicación la doctrina del TEAC antes referida.

El TEAR concluye que "...al faltar en el expediente la documentación citada, que es necesaria para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre el carácter de la liquidación, debe anularse el acto impugnado...". Es decir, que el propio TEAR reconoce que el único efecto de la ausencia de esos requerimientos es que no puede valorar el carácter de provisional de la liquidación. Pero, si esa documentación no afecta a la regularización, sino solo a la calificación de la liquidación como provisional o definitiva, el único efecto que se deduce de su ausencia es considerar la liquidación como definitiva en beneficio del contribuyente.

[...] Si, por error o descuido, no se incluyó en el expediente electrónico la petición realizada por el Equipo Central de Información a PAIS_1, la consecuencia no puede ser la anulación de la liquidación dado que esta petición NO sirve para fundamentar la regularización sino para fundamentar el carácter provisional de la liquidación.

[...] Adicionalmente, el que se considere que el expediente no justifique suficientemente algún aspecto concreto del acto de liquidación no puede determinar que se anulen otros aspectos que si se encuentran suficientemente justificados. Así, por ejemplo, si en un acuerdo de liquidación se regularizaran varios elementos de una obligación tributaria y se consideraba que uno de estos ajustes no está suficientemente documentado en el expediente, procedería anular dicho ajuste, pero no anular toda la liquidación, con todos los demás ajustes. Lo mismo ocurre si lo que no está suficientemente documentado en el expediente es el carácter provisional de la liquidación, en cuyo caso solo procede calificar la liquidación como definitiva, sin que ello afecte a los elementos de la regularización que se encuentran suficientemente documentados."

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada con fijación del criterio siguiente:

"En caso de que el expediente administrativo fundamentara la liquidación, pero faltase la documentación necesaria para valorar el carácter provisional de la liquidación, no procederá anular la liquidación, sino determinar el carácter definitivo de la misma".

Cuarto.

Una vez puesto de manifiesto la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR de Madrid (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) en fecha 21 de abril de 2022, formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones:

"la pretensión del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT solicitando que el TEAC establezca una doctrina en virtud de la cual, cuando falte en el oportuno expediente administrativo la documentación necesaria para valorar el carácter provisional de una liquidación, no debe procederse a anular la liquidación girada sino, exclusivamente, transmutar el carácter provisional de la misma en definitivo, es ciertamente extravagante. Y ello por los siguientes motivos, ya referidos con anterioridad:

(i) Contraría la función revisora de los tribunales económico-administrativos, que deben evaluar la conformidad a Derecho de los actos tributarios, pero en modo alguno modificar, alterar o subsanar su contenido.

(ii) La única función de los órganos administrativos (tribunales económico-administrativos) y judiciales es comprobar la conformidad o no a Derecho de un acto administrativo-tributario. Si dicho acto es conforme a Derecho debe confirmarse. Por el contrario, si el acto referido contraviene el ordenamiento jurídico el mismo debe revocarse, ordenando la retroacción de actuaciones cuando se haya incumplido algún aspecto formal (y no material) en el procedimiento administrativo. Si el incumplimiento ha sido palmario y tiene carácter material, no cabe retroacción alguna, sino que debe declararse la corrupción y plena invalidez del acto administrativo [vid. sobre el particular, por todas, la STS de 22/12/2020 (rec. caso 2931/2018; ECLI:ES:TS:2020:4401) y las en ella citadas].

(iii) Conforme a lo anterior, fue correcta la actuación del TEAR de Madrid en su resolución impugnada ante el TEAC en recurso extraordinario de alzada por cuanto que (a) aplicó correctamente, mutatis mutandis, la doctrina del propio TEAC en supuestos en los que la revisión de un acto tributario requiere el análisis de documentos que no aparecen en el expediente administrativo y, por tanto, no pueden ser valorados ni por el contribuyente ni por los órganos revisores (administrativos o judiciales); (b) tal incumplimiento no puede reputarse como un defecto formal sino, dado su gravedad, debe entenderse como un defecto material; y (c) en tales circunstancias sólo cabía, en el caso de autos, la anulación del acto administrativo enjuiciado, sin decretar la retroacción de actuaciones dado que tal circunstancia sólo cabe cuando se hayan producidos defectos formales subsanables, y siendo así que la contravención producida en el supuesto enjuiciado tiene tintes tan graves que claramente debe reputarse como un defecto material."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Como se ha detallado en los antecedentes de hecho, el procedimiento inspector se inició con alcance general. Sin embargo la propia liquidación se calificó de "provisional" debido a una supuesta imposibilidad administrativa de comprobar la totalidad de los elementos de la obligación tributaria al no haberse recibido contestación a unos requerimientos internacionales realizados a las autoridades tributarias de PAIS_1.

Así, la controversia jurídica gira en torno al régimen jurídico de las liquidaciones tributarias y, más específicamente, en torno a su carácter como provisionales o definitivas, siendo de aplicación, a tal fin, la siguiente normativa:

Artículo 101 LGT. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases

1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley.

El desarrollo normativo de la clasificación de las liquidaciones se contiene en el art. 190 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), cuyo tenor literal es el siguiente:

Artículo 190. Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección.

1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional

o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.

b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o modifique la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o debido a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.

c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este reglamento.

d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.

b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.

c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.

d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional.

e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

5. Las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.

6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Cuando concurren las circunstancias del artículo 190.3.b) de este reglamento, la regularización se podrá realizar con los nuevos datos que se hayan podido obtener y los que se deriven de la investigación de los mismos.

7. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior.

Esta normativa pone de manifiesto que la falta de contestación por un tercero de un requerimiento puede suponer la calificación de la liquidación como provisional.

Sentado lo anterior, **la controversia jurídica que este Tribunal Central tiene que resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es dilucidar cuáles son las consecuencias jurídicas de la ausencia en el expediente administrativo de documentación que acredite la concurrencia de alguna de las causas previstas normativamente que permiten la práctica de liquidaciones provisionales. A saber, si ello debe suponer la anulación de la liquidación provisional o, por el contrario, la calificación de tal liquidación como definitiva.**

Tercero.

En el régimen jurídico de la liquidación tributaria no se desarrollan explícitamente las consecuencias de la falta de justificación del carácter provisional o definitivo de la misma. Pese a que la Ley General Tributaria distingue claramente entre ambos tipos de liquidación, lo cierto es que esta dicotomía debe ubicarse en un contexto muy concreto: los procedimientos inspectores de alcance general. En el resto de supuestos, las liquidaciones serán en todo caso provisionales. Así se desprende de la lectura del art. 190.1 RGAT transcrito anteriormente, en virtud del cual:

1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

Sin embargo, dentro del procedimiento inspector de alcance general, las liquidaciones son naturalmente definitivas, siendo necesaria la concurrencia de las circunstancias previstas en el art. 101.4 LGT desarrollado por los apartados 2, 3 y 4 del art. 190 RGAT para poder calificar la liquidación como provisional. Por tanto es correcto afirmar que, en este contexto específico, las liquidaciones provisionales tienen una naturaleza excepcional. Ello es debido a que el carácter provisional de las liquidaciones tiene, frente a las liquidaciones definitivas, un efecto desfavorable para obligado tributario, en la medida en que la liquidación provisional permite que posteriormente se vuelva a comprobar la obligación tributaria, sin perjuicio de los efectos preclusivos que la normativa confiere a las liquidaciones provisionales. De este modo, la posibilidad de dictar una liquidación provisional en un procedimiento inspector de alcance general únicamente se encuentra justificada en la medida en que concurren y se acrediten las circunstancias previstas en los citados preceptos.

Siendo excepcionales los casos en que puede dictarse en el seno de un procedimiento inspector una liquidación provisional, cabe concluir que las liquidaciones definitivas se configuran como un beneficio para el contribuyente, quien experimenta un notable incremento de la seguridad jurídica en lo que se refiere a la imposibilidad de volver a comprobar dicha obligación tributaria. Por otro lado, aunque la LGT no regula explícitamente las consecuencias de la falta de acreditación del carácter provisional de la liquidación, sí lo hace respecto del alcance de las actuaciones inspectoras, al señalar el art. 178.2 RGAT:

Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

Esta también es la filosofía que subyace en la normativa tributaria respecto al carácter de las liquidaciones. Debe tenerse en cuenta que la calificación de las liquidaciones en el procedimiento inspector de alcance general se presenta como una dicotomía, es decir, como una elección entre dos alternativas: provisional o definitiva. Teniendo en cuenta que entre estas únicas alternativas la calificación como definitiva supone un beneficio para el obligado tributario, no es correcto, como apunta el interesado en sus alegaciones, considerar que el cambio de calificación de provisional a definitiva contraría las funciones de los Tribunales Económico-Administrativos. Técnicamente, en cumplimiento del 239.3 LGT, el cambio de calificación supone que el Tribunal estima la pretensión del reclamante, concretamente anula parcialmente el acto impugnado, en lo que se refiere al carácter de la liquidación, obteniendo el beneficio de que esta se califique como definitiva. Cuestión diferente es que dicho beneficio que obtiene como consecuencia del cambio de calificación de la liquidación no alcance las pretensiones del interesado.

Sentado lo anterior, queremos destacar que sobre la cuestión controvertida se ha pronunciado tradicionalmente el Tribunal Supremo.

Así, en relación al régimen jurídico existente anterior a la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria (concretamente, en aplicación del Real Decreto 2077/1984, de 31 de Octubre, sobre el régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas) el Alto Tribunal ya concluyó en sentencia de 22 de marzo de 2003 (recurso número 3686/1998) que, constatada judicialmente la improcedencia de girarse un "acta previa" por contraposición a la noción de "acta definitiva", se debía alterar la calificación de la liquidación pero sin procederse a su anulación:

"obvio es que el Inspector actuario pudo y debió incoar acta definitiva, determinando así la base imponible definitiva a efectos de su imputación a los socios, no siendo convincente la justificación del Acta previa basada en un pretendido control cruzado con datos en posesión de la Administración, relativos al I.R.P.F. de los socios, pues si disponía de esos datos debió utilizarlos, en lugar de aplazar la comprobación definitiva.

La Sala insiste en que el principio general que inspira la actuación de la Inspección de los Tributos es la comprobación e investigación completa y definitiva del hecho imponible de que se trate, y, en cambio, es excepcional la comprobación e investigación parcial, pues en eso consisten las actas previas, sin que pueda admitirse una aplicación extensiva de éstas, sobre todo como medio para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar, creando una situación de inseguridad en los contribuyentes.

[...] En efecto, las Actas previas dan lugar a liquidaciones provisionales y a cuenta de la liquidación definitiva ulterior, pero la circunstancia de que en lugar de acta previa, debió ser acta definitiva no afecta en absoluto a los hechos consignados en la misma, ni a la propuesta de liquidación, pues lo único que se produce es que el Acta es definitiva y la liquidación que fue considerada como provisional, debe ser declarada como definitiva, con los efectos correspondientes, entre ellos el de imputación de la base imponible definitiva, con este carácter, a los socios, por tratarse como se ha dicho de una sociedad transparente.

[...] La Sala acepta este primer motivo casacional pero sólo respecto del modelo de acta que debió ser definitiva, pero rechaza que el acto de liquidación sea nulo, sino simplemente que su naturaleza es la de acto definitivo."

En igual sentido se ha pronunciado posteriormente el Tribunal Supremo vigente el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. Entre otras, en sentencia de 26 de marzo de 2004 (recurso número 11050/1998) , en sentencia de 20 de noviembre de 2007 (recurso número 551/2006) y sentencia de 21 de diciembre de 2009 (recurso número 3415/2003).

Pronunciamiento que, en idéntico sentido, también ha realizado el Tribunal Supremo en aplicación de la normativa tributaria actualmente vigente: esto es, la LGT 58/2003, de 17 de diciembre y el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos:

STS de 26 de febrero de 2016 (recurso número 3819/2013):

<<El motivo tampoco puede ser estimado porque, como dice la sentencia recurrida, la consecuencia de la incorrecta calificación de la liquidación o de la vulneración del procedimiento no es la nulidad, sino la correcta calificación de la liquidación como definitiva, en su caso, ya por errónea aplicación de las normas (art. 101 LGT y 190 y 191 RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de Gestión e Inspección), ya por no haber seguido el procedimiento para modificar la calificación contenida en el acta>>

STS de 24 de febrero de 2016, recurso número 948/2014):

[...] <<debemos añadir que la sentencia anula la liquidación únicamente en cuanto es calificada como provisional, en lugar de como definitiva. El pronunciamiento anulatorio no afecta, por tanto, al contenido sustantivo de la liquidación tributaria ni al curso procedimental seguido para su aprobación. Por consiguiente, la Sala de instancia no se ha colocado en el lugar de la Administración tributaria, usurpando sus potestades, porque no ha practicado diligencias procedimentales enderezadas a obtener los datos precisos para liquidar ni ha realizado operaciones materialmente liquidatorias. Tan sólo, en el uso de la potestad jurisdiccional que le atribuye la Constitución (véanse los artículos 117 y 106.1), ha revisado en Derecho la decisión administrativa, previa fijación de los hechos determinantes para llevar a cabo el control, concluyendo que, a la vista de las normas aplicables, la Administración se equivocó al calificar la liquidación como provisional, en lugar de como definitiva. Ciertamente esta calificación lleva unas consecuencias jurídicas (véanse los artículos 101 y 148.3 de la Ley General Tributaria), pero son inherentes al ejercicio de aquella potestad, que los jueces de la instancia han ejercitado dando respuesta a lo solicitado por los propios demandantes, quienes pedían la calificación como definitiva, sin perjuicio de que también pretendiesen que de tal defecto derivase la nulidad de la liquidación, consecuencia que, como razonan con tino los jueces de la instancia, no se deriva de nuestro ordenamiento jurídico ni de la jurisprudencia.

La indebida calificación, como se dice en la sentencia, constituye una irregularidad no invalidante y su corrección no tiene más efecto que, al reputarse definitiva, ya no puedan iniciarse en ningún caso actuaciones en relación con los hechos inspeccionados y las obligaciones regularizadas.>>

De las sentencias anteriores, que constituyen jurisprudencia ex artículo 1.6 del Código Civil, se pone de manifiesto que, constatada la indebida calificación administrativa de la liquidación como provisional, la misma no debe anularse sino calificarse como definitiva.

Consecuentemente, la ausencia en el expediente administrativo de documentación que acredite la concurrencia de alguna de las causas previstas normativamente que permiten la práctica de liquidaciones provisionales, no supone la anulación de la liquidación provisional sino la calificación de tal liquidación como definitiva.

Por lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

La ausencia en el expediente administrativo de documentación que acredite la concurrencia de alguna de las causas previstas normativamente que permiten la práctica de liquidaciones provisionales, no supone la anulación de la liquidación provisional sino la calificación de tal liquidación como definitiva.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.