

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (VOCALÍA 1ª)

Resolución de 11 de octubre de 2001.

Posibilidad jurídica de que las posteriores actuaciones administrativas de comprobación puedan modificar las liquidaciones provisionales ya dictadas tras una “formal” comprobación.

Los hechos son sucintamente los siguientes: tras presentar la correspondiente declaración en la que se practicaron una deducción por inversiones, los contribuyentes fueron citados por la Delegación de la AEAT quien llevó a cabo una comprobación concluyendo con una diligencia firmada por un subinspector en la que se afirmaba que se habían “analizado formalmente los datos contables relativos a dicha inversión (...) se entiende sin perjuicio de ulteriores actuaciones inspectoras”, tras lo cual se modificaban los importes que figuraban en la declaración a deducir en ejercicios futuros. Posteriormente, la Inspección inicia una comprobación y dicta liquidación en la que deniega el derecho a la deducción por la inversión, se modifica la liquidación anterior e incluso se sanciona.

Como es fácil de averiguar, el asunto que se debate consiste en aceptar o no la posibilidad jurídica de que las posteriores actuaciones administrativas de comprobación puedan modificar las liquidaciones provisionales ya dictadas tras una “formal” comprobación.

Indudablemente no puede negarse a la Administración la facultad de examinar la totalidad de hechos y circunstancias que sean determinantes de la correcta aplicación de los tributos, lo que se discute, así lo entendemos, es la forma en que deba realizarlo.

A nuestro juicio, la raíz de este problema radica en que no puede manejarse el concepto de liquidación provisional que se elaboró cuando estas se giraban sobre la base de los hechos declarados por los contribuyentes, en la situación actual en que la Administración cuando dicta una liquidación provisional se pronuncia sobre la calificación jurídica de unos hechos que parcialmente ya han sido comprobados y sobre los que nada impedía una comprobación plena y total. Creemos que siempre que los nuevos hechos descubiertos sean determinantes de una nueva liquidación, ésta deberá realizarse. Pero, cuando ello no sea así, el procedimiento a seguir no podrá ser el de comprobación-liquidación ordinario. Habrá de reconocerse una cierta firmeza de las liquidaciones provisionales que, a ciertos efectos, no pueden modificarse fuera de los cauces establecidos para ello.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Segundo.- *En resolución recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de 14 de enero de 2000, este Tribunal declaró “el derecho de la Administración a la práctica de liquidaciones, provisionales o definitivas, que difieran de las liquidaciones provisionales giradas con anterioridad”; y en segundo lugar, sentó el criterio de que “dichas liquidaciones no constituyen revisión de actos administrativos declaratorios de derechos que exijan la declaración de lesividad y su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa”*

(...)

Cuarto.- *En la resolución citada se invocaban las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril y 14 de mayo de 1997, en las que se parte de la fundamental distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas, las primeras (...) “no producen una vinculación firme ni para el obligado tributario ni para la Administración...”. El hecho de que el Tribunal Supremo diga expresamente que las liquidaciones provisionales pueden ser rectificadas sin limitación alguna significa que (...) cabe la posibilidad de que una liquidación posterior modifique la inicialmente practicada, bien porque los hechos en que descansa la primera sean desvirtuados gracias a nuevas pruebas o bien porque los fundamentos de derecho de la segunda se aparten de los que justificaron a la primera. (...) ante la carencia de facultades por parte de los órganos de gestión para practicar liquidaciones provisionales que requieran la documentación contable (...) la Inspección pudo llevar a cabo comprobaciones dirigidas a verificar la coincidencia entre la base de la deducción y la inversión contablemente registrada, sin entrar en a regularidad jurídica de la deducción que los interesados llevaron a cabo y que fue objeto de una segunda liquidación.*

