

Requisitos y límites a la posibilidad de instar una segunda rectificación de autoliquidación tras haberse estimado la primera

El Tribunal Económico Administrativo Central admite instar por segunda vez la rectificación de una autoliquidación, habiendo sido estimada la anterior y existiendo liquidación provisional firme, si bien sujeto a ciertos límites y requisitos que son objeto de análisis.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 19 de julio de 2024, dictada para unificación de criterio (RG 652/2024), ha confirmado que un contribuyente puede instar una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, al amparo del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, en un supuesto en el que habría existido una primera solicitud que fue estimada mediante una resolución que alcanzó firmeza tras no ser recurrida.

La posibilidad de instar una segunda rectificación de una autoliquidación ya había sido objeto de análisis por nuestros tribunales, habiendo estable-

cido doctrina el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2021 (rec. 3816/2019) en la que se confirma que el contribuyente puede «solicitar una segunda vez –y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada– la rectificación de la autoliquidación formulada». Dicha doctrina, referida únicamente a aquellos casos en los que la primera solicitud hubiese sido desestimada, descansa sobre la inaplicabilidad del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, al no poder considerarse la desestimación de la solicitud de rectificación una liquidación en sentido propio, y se condiciona a que la segunda solicitud de rectificación respete el límite general de la prescripción (artículo 66.c) de la Ley General Tributaria) y se

funde en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que motivaron la primera solicitud, en aplicación del principio de buena fe (criterio ya aplicado por el TEAC en resolución de 2 de octubre de 2022).

La novedad de la resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 estriba en que, partiendo de la doctrina ya existente, aborda una cuestión significativamente distinta, como es la posibilidad de instar una segunda rectificación de autoliquidación habiendo sido estimada una solicitud previa y, por tanto, existiendo en este caso una liquidación provisional practicada por la Administración de conformidad con el artículo 128.1 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si bien la resolución se refiere a un supuesto muy específico, al que a continuación nos referimos, el criterio que establece (y unifica), basado a su vez en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión ya citada, resulta didáctica y de gran interés en relación con los límites y requisitos de esta doble oportunidad que se brinda al contribuyente.

La resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 se refiere a una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en relación con sus autoliquidaciones de dicho impuesto de los ejercicios 2016 y 2017, que fue inadmitida por la Administración tributaria al entender aplicable el límite previsto en el artículo 126.3 del Reglamento de Aplicación de los Tributos dado que, previamente, se había estimado una primera rectificación de las autoliquidaciones de IRPF correspondientes a los ejercicios 2014 a 2017, emitiendo las correspondientes liquidaciones provisionales conforme a lo previsto en el artículo 128.1 del citado Reglamento. Tales liquidaciones no fueron recurridas por el contribuyente, por lo que habrían adquirido firmeza.

Rectificación de autoliquidaciones

Ambas solicitudes de rectificación se referían a la tributación de la pensión de jubilación percibida por el contribuyente en dichos ejercicios, procedente de la Seguridad Social pero correspondiente a aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca con anterioridad a 1 de enero de 1967. La primera rectificación había sido solicitada al conocer el contribuyente la resolución del TEAC para unificación de criterio, de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), en la que se vino a reconocer la posibilidad de aplicar las previsiones de los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF a la parte de la pensión correspondiente a aportaciones efectuadas antes del 1 de enero de 1979. En aplicación de dicho criterio, la referida pensión se podría beneficiar de la deducción prevista en dichos apartados y tributar únicamente por el 75% de su importe.

La segunda solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2016 y 2017, fue instada sobre la base del nuevo criterio establecido por el mismo TEAC, en resolución para unificación de criterio de 1 de julio de 2020 (RG 2496/2020), en la que se había declarado que debía excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de pensión procedente de aportaciones a la mutualidad laboral referida anteriores a 1 de enero de 1967.

Pues bien, el TEAC, en su resolución de 19 de julio de 2024 para unificación de criterio, admite y confirma la posibilidad de instar la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, tras una primera solicitud estimada que concluyó con liquidación provisional firme, si bien con las limitaciones y requisitos siguientes:

- La nueva solicitud de rectificación está sujeta a los límites establecidos en el artículos 221.3 de la Ley General Tributaria y en el 126.3 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, que permite, este último, que en aquellos casos en los que la Administración haya practi-

cado una liquidación provisional, el obligado tributario pueda instar la rectificación de su autoliquidación, pero únicamente si aquella hubiese sido practicada por motivo o consideración distinta del invocado en la solicitud de rectificación.

- En el caso analizado, a diferencia de los abordados previamente por el Tribunal Supremo y el propio TEAC, el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria sí opera como límite, en la medida en que la primera solicitud de rectificación fue estimada y se emitió liquidación provisional (tal y como dispone el artículo 128.1 del Reglamento de Aplicación de los Tributos). En este sentido, la previsión contenida en el artículo 126.3 de dicho texto reglamentario tiene encaje en el texto legal, al exigir que la solicitud de rectificación se base en un motivo o consideración distinto del que comportó la liquidación ya firme.
- A estos efectos, el propio artículo 126.3 del citado Reglamento especifica que concurrirá esa consideración o motivo distinto cuando la nueva solicitud de rectificación afecte a «elementos de la obligación tributaria» que no hayan sido regularizados en la liquidación provisional firme. No cabría, por tanto, admitir como consideraciones o motivos distintos la invocación de nuevos argumentos jurídicos, pronunciamientos judiciales o administrativos posteriores -o previos que no hubieran sido invocados anteriormente-, o incluso pruebas de imposible aportación previa, si se refieren a los mismos elementos de la obligación tributaria objeto de la liquidación provisional ya firme. En todos estos supuestos, solo cabría acudir, en su caso, a alguno de los procedimientos especiales de revisión.
- Lo determinante para el TEAC es que la segunda solicitud de rectificación plantee *«un debate novedoso, que va más allá de la regularización practicada por la liquidación provi-*

sional, que se sale de su ámbito objetivo, y eso se consigue exigiendo que la solicitud de rectificación de autoliquidación afecte a elementos de la obligación tributaria diferentes a los regularizados por la liquidación provisional». Ello obliga a considerar cuando estamos ante distintos elementos de la obligación tributaria y, para ello, el TEAC considera oportuno estar al alcance de las actuaciones fijado en cada caso.

- Para el TEAC, el alcance de las actuaciones en un procedimiento iniciado de oficio delimitará los elementos de la obligación tributaria. Ahora bien, el TEAC advierte la dificultad de delimitar dicho alcance de las actuaciones en un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en el cual el alcance viene delimitado por el obligado tributario. Y en este punto, el TEAC alcanza la solución que considera más adecuada: *«al ser un procedimiento instado por el contribuyente, «es éste quien fija su alcance mediante la formulación de sus pretensiones. Así, la pretensión delimita las cuestiones que debe ponderar el órgano administrativo y, al tiempo, fija el perímetro dentro del cual se debe producir el pronunciamiento administrativo»*.

De conformidad con todo lo anterior, en el caso objeto de la resolución de 19 de julio de 2024, el TEAC resuelve a favor de la estimación de la segunda solicitud de rectificación presentada, en una interpretación favorable al contribuyente del concepto de «elemento de la obligación tributaria», al considerar que las dos solicitudes de rectificación se basaban o referían a elementos de la obligación tributaria distintos: la primera solicitud de rectificación, que fue estimada, pretendía la aplicación de una reducción sobre la pensión declarada, mientras que la segunda solicitud de rectificación presentada invocaba la no integración de dicha pensión como rendimiento del trabajo, afectando a su calificación y, por ende, a otro elemento de la obligación tributaria.

Como se desprende de este análisis, la resolución del TEAC abre la posibilidad de instar sucesivas solicitudes de rectificación de autoliquidación, incluso existiendo liquidaciones provisionales previas que hubiesen adquirido firmeza, pero sometiéndolas a un doble límite: uno temporal, re-

lativo al plazo de cuatro años de prescripción; y otro de índole material, relativo a los motivos o consideraciones en que se base la nueva solicitud, que deberán referirse a elementos de la obligación tributaria distintos de los que hubieran sido objeto de la liquidación provisional.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.