



PRESENTACIÓN

■ La rectificación de las autoliquidaciones

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Gabinete de Estudios de la AEDAF.

La generalización de las autoliquidaciones en nuestro sistema fiscal, como forma de gestión de los tributos, ha supuesto la aparición de un buen número de cuestiones y problemas a los que muy lentamente se ha ido dando respuesta y solución, normalmente, y en primer lugar, por la doctrina y más tardíamente por la jurisprudencia. A esta situación no ha sido ajena la necesidad de aplicar una ley –la Ley General Tributaria de 1963– en la cual la figura de la autoliquidación era prácticamente ignorada en su articulado.

Por sólo recordar algunos de aquellos temas, mencionaremos el igual tratamiento que, a casi todos los efectos, se viene atribuyendo a la declaración tributaria y a la autoliquidación, cuando lo cierto es que se trata de actos del particular de contenido y naturaleza diferentes ya que la primera sólo encierra una comunicación de hechos relevantes para la aplicación de las normas, mientras que la segunda conlleva tanto operaciones de calificación tributaria, como de aplicación propiamente de las leyes. Pero quizá en el plano del derecho sancionador es donde el desconocimiento de esta importante diferencia entre declaraciones y autoliquidaciones tributarias ha desvelado la necesidad de tratar de forma diferente los “errores” cometidos en relación con los hechos declarados y los errores e irregularidades cometidos en el proceso de calificación jurídica y de aplicación de normas, de forma que el “error de derecho” ha sido finalmente reconocido por nuestros tribunales como una situación que, cuando pueda ser sancionada por deberse a un comportamiento negligente, no debe ser equiparado a la ocultación de los hechos y operaciones que, por haberse realizado por el propio interesado, deben ser conocidos por este.

Pues bien, de entre los muchos problemas a que nos referimos, nos vamos a ocupar del que afecta a la rectificación de las autoliquidaciones ya que, consideramos, no está debidamente resuelto en nuestro ordenamiento. Para ello vamos a comenzar por exponer un ejemplo de la cuestión que ahora nos interesa y dónde entendemos aparece el núcleo del asunto que debe resolverse con criterios diferentes de los que se aplican en este momento.

No son pocos los casos en que personas, económicamente dependientes de sus padres, trabajan esporádicamente y perciben por ello retribuciones de escasa importancia que se ven sometidas a retención. En estos supuestos, por cumplirse los requisitos impuestos

legalmente, estas personas podrían acogerse a la aplicación de las disposiciones legales referentes al mínimo por descendientes que serían aplicables en la declaración del IRPF de sus padres, en la normalidad de los casos. Ahora bien, no resulta infrecuente que, al conocer que las cantidades retenidas les serían devueltas, presenten una declaración autoliquidación independiente. Con ello, cuando los padres pretenden aplicarse la citada deducción –mínimo por descendientes– se encuentran ante la prescripción del artículo 43 de la LIRPF, anterior a la reforma, que ordena: «3. No procederá la aplicación de los mínimos por descendientes a que se refiere el apartado 1 anterior; cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 100 de esta ley».

Hechos los cálculos familiares, llegan a la conclusión de que les hubiera sido más beneficioso económicamente no haber presentado la declaración autoliquidación separada, generadora del derecho a la devolución de las cantidades retenidas, sino haberse aplicado la deducción por descendientes.

En este supuesto, las soluciones que se ofrecen pasan por “rectificar” la declaración autoliquidación del hijo, intentado su anulación con el fin de obtener la mayor ventaja fiscal derivada de aplicar en la de los padres el mínimo a que nos venimos refiriendo. Con ello, nos situamos ante el problema que motiva esta reflexión.

Para empezar, hemos de advertir que actualmente el problema ha sido abordado por el legislador de manera que en la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 61 se ha modificado la norma antes transcrita ordenando: «2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros». Con esta disposición, los casos en que las rentas obtenidas por el hijo no superen esta cifra, pueden obtener la reducción por descendientes al tiempo que el hijo puede presentar su declaración independiente y obtener la devolución de las cantidades retenidas (aunque con la nueva regulación en materia de retenciones, normalmente no procederá retener cantidad alguna).

Centrándonos ahora en el tema de la rectificación de las autoliquidaciones, y con independencia de la resolución del problema que nos ha servido de excusa para introducirnos, recordemos que el planteamiento de la cuestión ha sido largo y complejo puesto que al tratarse de un acto del particular, que no de un acto administrativo, cuando se pretendía atacar una autoliquidación por quien la había formulado, no existían vías procedimentales adecuadas, habiendo acudido a resolver la situación con medios como el ejercicio del derecho de petición regulado con carácter general en el ordenamiento administrativo.

Esta situación perduró hasta la aparición del RD 1163/1990, regulador del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, en el que se partió de la diferenciación de dos supuestos distintos: la rectificación en los casos en que se había producido un ingreso indebido y la rectificación en los demás supuestos.

Así, en el artículo 8 del citado RD, para el caso de ingresos indebidos, se establecía que: «Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por el ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria». Y para los restantes supuestos, la disposición adicional tercera ordenaba: «1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por el ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria». Dicho precepto se completaba con la norma contenida en el artículo 121. del RPREA a cuyo tenor, «la resolución expresa o presunta que dicte la Administración tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa».

Esta regulación se ha mantenido hasta la vigencia de la Ley 58/2003. General Tributaria que ha acogido la redacción del RD 1163/1990, disponiendo en el artículo 120 3. «Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente». Esta remisión al reglamento de desarrollo, se entiende hecha al futuro reglamento de aplicación de los tributos quien efectuará la nueva regulación de la materia ya que, por el momento, el RD 520/2005 ha declarado derogado el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, «excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta». Es decir, manteniendo la vigencia de los dos preceptos antes transcritos.

Si examinamos con detenimiento la exposición de motivos del reglamento proyectado, nos encontramos con que se considera que la LGT «... ha unificado el tratamiento de estos dos supuestos de devolución a efectos procedimentales...», lo que, como veremos encierra una solución nada satisfactoria ya que el caso que nos ocupa no estamos ante un supuesto de “devolución” sino ante una rectificación de autoliquidaciones que puede no tener como resultado el reembolso de cantidad alguna.

Planteada así la situación de nuestro ordenamiento tributario, que ha de enmarcar la respuesta al tema de la rectificación de las autoliquidaciones, del contenido de la LGT y de las disposiciones vigentes y proyectadas, destacamos la referencia que hacen al presupuesto de hecho que permite instar la rectificación: cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos. Es decir, la legitimación para instar el procedimiento viene dada por dos exigencias: la condición de “obligado tributario” –lo que debe entenderse en relación con la obligación tributaria de que se trate– y “el perjuicio de sus intereses legítimos”.

Es en relación con esta última expresión en donde se plantea el problema que tratamos, pues debe precisarse qué es lo que se entiende por “perjuicio de los intereses legítimos”.

Si entendemos que el perjuicio es un daño económico directo al interesado –quien formuló la autoliquidación- derivado de la propia autoliquidación –cuya rectificación se insta- es claro que sólo se podrá instar su rectificación cuando de la misma resultase un ingreso indebido, a devolver, o una devolución mayor que la derivada de la autoliquidación inicial, pues sólo en estos casos se constataría un perjuicio económico para el interesado derivado del mantenimiento de la autoliquidación presentada. Esta es la posición que defiende la Consulta de la Dirección General de Tributos V-1646-2005, que restringe así el ámbito de la legitimación para rectificar las autoliquidaciones a los citados presupuestos de hecho, lo que conduciría finalmente a la casi unificación de supuestos en que es posible “atacar” una autoliquidación, siendo el primer supuesto el de haber generado un ingreso indebido, y los segundos supuestos, el de haber generado, también, un ingreso indebido o generado una devolución menor de la debida.

A nuestro parecer, la interpretación que debe hacerse del concepto “perjuicio de intereses legítimos” no puede ser tan restrictivo ni literal, sino que debe fundarse en su verdadero sentido jurídico ya que se trata de una categoría empleada en nuestro ordenamiento con frecuencia, habiéndose utilizado para legitimar el ejercicio de cualquier acción o pretensión más allá del mero “derecho subjetivo” o “interés directo” de que pudiese ser titular una persona, y, por ello, comprendiendo “cualquier ventaja o utilidad jurídica derivada de la reparación pretendida”. Así se emplea el término en el art. 31 de la Ley 30/1992 de RJPAC y en el art. 18 de la Ley 29/1998 de la JCA tal y como lo ha entendido la jurisprudencia.

Es decir, ni debe reducirse la idea de perjuicio al daño económico, sino a una desventaja de cualquier naturaleza, ni la idea de interés legítimo debe tener una acepción restrictiva sino todo lo contrario, pues su empleo se justifica en el deseo de ampliar la legitimación de quien acciona más allá de un interés directo y también de un derecho subjetivo.

Por tanto, la rectificación de las autoliquidaciones debe considerarse posible mediante dos instrumentos legalmente previstos: cuando se trate de obtener el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido y, no existiendo esta pretensión, cuando el obligado tributario considere que de su autoliquidación se deriva una desventaja de cualquier naturaleza, distinta de la de haber realizado un ingreso indebido cuyo reconocimiento se solicita.

Esta interpretación creemos es la que permite restablecer la situación del contribuyente sobre quien las leyes tributarias han desplazado la carga de autoliquidar sus tributos, pues la determinación de la cuota tributaria sigue siendo una función administrativa, manifestación de la autotutela declarativa –capacidad de la Administración para declarar su propio derecho sin acudir a los tribunales- que encierra una prerrogativa en que se fundamenta nuestro ordenamiento jurídico público. Otra solución sería menoscabar sus garantías respecto de la situación en que es la Administración quien dicta el acto de liquidación tributaria, ya que entonces, no existe limitación para impugnar este acto, pudiéndose instar no sólo la anulación parcial, sino también su total expulsión del orden jurídico. ■