

A PROPÓSITO DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS

María Teresa González Martínez
Socia EY Abogados. (España)

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Aprobación del desarrollo reglamentario
3. Análisis crítico

1. Antecedentes

El 25 de mayo de 2023 se publicó en el BOE la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. La citada Ley introdujo la nueva figura de la autoliquidación rectificativa que, en los tributos en que así lo prevea su normativa específica, viene a sustituir al todavía vigente sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación previsto en la Ley General Tributaria. En concreto, se establece un sistema único para la corrección de los datos consignados en las autoliquidaciones, que permite a los obligados tributarios rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado y sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

Con este propósito, la Ley 13/2023 procedió a modificar el art. 120.3 LGT en los siguientes términos:

«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. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo. [...]

Por su parte, este apartado 4, añadido por la propia Ley 13/2023, dispone que *«cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad»*.

A este respecto, en la Exposición de Motivos de la Ley 13/2023 se ofrece esta escueta explicación:

«(...) con el objeto de seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria, se establece un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, regulando con esta finalidad la nueva figura de la autoliquidación rectificativa.

Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa.»

Por su parte, la Agencia Tributaria, en una nota publicada en su página web el 19 de junio de 2023 abunda en la misma idea:

«A diferencia del sistema previo, que supone el inicio y tramitación de un procedimiento administrativo, con la autoliquidación rectificativa el ciudadano solo tendrá que confeccionar y presentar una nueva autoliquidación con todos los datos correctos, utilizando el mismo modelo que utilizó para la presentación de la autoliquidación errónea.

La integración de la autoliquidación rectificativa en el modelo de declaración del tributo tiene la ventaja de posibilitar el uso de los programas de ayuda a la confección de las autoliquidaciones, con una doble finalidad: por un lado, los programas de ayuda incorporarán la información que esté disponible en la Agencia Tributaria y sea relevante para la autoliquidación del tributo, incluida la autoliquidación anterior; por otro, en muchos casos el nuevo sistema también permitirá guiar al ciudadano en la correcta elección de la forma de rectificar los errores cometidos.

Además, la autoliquidación rectificativa se podrá presentar tanto dentro como fuera del plazo de declaración del tributo y, una vez presentada, se darán por rectificadas los errores cometidos sin necesidad de tramitar un procedimiento, lo que ahorrará trámites y tiempo de resolución de esos errores.

En el caso de que la autoliquidación inicial hubiera dado lugar a una deuda o a un ingreso superior al de la autoliquidación rectificativa, el exceso de deuda se anulará y el ingreso excesivo se devolverá de forma más rápida y en muchos casos de forma inmediata, dado que la autoliquidación rectificativa se someterá a los mismos análisis de riesgos que se aplican a las autoliquidaciones.

Solo en algunos casos, si se detectan riesgos más complejos, la autoliquidación rectificativa se someterá a controles más exhaustivos, pudiéndose iniciar un procedimiento de comprobación o investigación.»

La Administración tributaria entiende y regula la autoliquidación rectificativa como (a) un sustitutivo que excluye la posible solicitud de rectificación de autoliquidaciones; (b) un medio para rectificar errores; y (c) una ventaja para el ciudadano en la medida en la que se unifica el sistema y se facilitan mejores medios técnicos para realizar este tipo de autoliquidaciones rectificativas.

Con objeto de comprender mejor el cambio que se introduce y su relevancia, resulta conveniente recordar primero cuál es la situación legal en este momento, en que todavía no es posible presentar una autoliquidación rectificativa, por no haber sido aprobadas las órdenes ministeriales que aprobarán los correspondientes modelos. En efecto, aunque la nueva figura está en vigor desde el pasado 26 de mayo de 2023, su implementación requiere la aprobación mediante orden ministerial de los correspondientes modelos. Hasta entonces sigue plenamente vigente el régimen actual y se puede solicitar la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los impuestos afectados cualquiera que sea el motivo que se pretenda hacer valer.

Actualmente y de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»), los obligados tributarios tienen dos posibilidades de modificar una autoliquidación:

- i. Presentación de una autoliquidación complementaria: los obligados tributarios pueden presentar autoliquidaciones complementarias cuando, de ellas, resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior / primigenia o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada; esto es, en supuestos en que la presentación de la autoliquidación complementaria es favorable a los intereses de la Administración tributaria.
- ii. Presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación: en aquellos casos en los que la autoliquidación presentada haya perjudicado de cualquier modo sus intereses, los obligados tributarios pueden instar la rectificación de la autoliquidación. Este será el sistema a emplear cuando dicha rectificación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación anterior/ primigenia o cuando origine una devolución de la normativa del tributo o, en su caso, de un ingreso indebido; esto es, en supuestos en que la solicitud de rectificación de la autoliquidación es favorable para los intereses de los obligados tributarios.

En este caso, la particularidad de esta opción consiste en que el obligado tributario no presenta una nueva autoliquidación, sino que inicia el procedimiento de rectificación de la autoliquidación previamente presentada a través de un escrito en el que solicita la correspondiente rectificación. En todo caso, dicha solicitud debe ser resuelta por la Administración tributaria y, en caso de resolución denegatoria / desestimatoria de la solicitud de rectificación, se abre la vía de los recursos correspondientes.

En la práctica, este sistema es muy útil y garantista para los obligados tributarios en la medida en que, si el obligado tributario tiene dudas con respecto a su autoliquidación presentada (por ejemplo, por discrepar del criterio administrativo sobre algún tema tributario, o se suscitan dudas sobre la constitucionalidad o compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma que resulta de aplicación en su propia autoliquidación), el obligado tributario, de forma prudente y conservadora, tiene la opción de presentar la autoliquidación siguiendo el criterio administrativo e ingresando, en su caso, la deuda tributaria correspondiente derivada de la misma. Es entonces cuando, con posterioridad a la presentación de dicha autoliquidación, solicita a la Administración tributaria la rectificación de la misma con objeto de discutir el criterio administrativo o la norma aplicable. Esta manera de proceder tiene la ventaja de que evita cualquier reproche sancionador, pues solo con la conformidad de la propia Administración tributaria o mediante sentencia judicial se modificará la autoliquidación inicialmente presentada.

2. Aprobación del desarrollo reglamentario

El día 31 de enero se publicó en el BOE el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021.

A través de este Real Decreto se modifican los reglamentos específicos de desarrollo de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuestos Especiales (IIEE) –fabricación, carbón y electricidad– e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI), para implantar este nuevo sistema en dichos tributos. De esta manera, desde que se publique en el BOE el modelo específico pendiente de aprobación, la presentación de una autoliquidación rectificativa –en el ámbito del IVA, IRPF, IS, IIEE e IGFEI– será obligatoria, como norma general, para quienes deseen rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones previamente presentadas.

No obstante lo anterior, el tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones¹ se podrá seguir utilizando cuando el motivo de la rectificación alegado sea exclusivamente la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior, a saber: la Constitución Española, el Derecho de la Unión Europea o un Convenio o Tratado Internacional. También, y en todo caso, cuando se trate de rectificaciones a lo autoliquidado por el contribuyente en impuestos distintos de los anteriormente citados, en tanto no se prevea en su normativa específica. Quedan fuera, por tanto, el Impuesto sobre la Renta de no residentes, el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas, los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, los propios de éstas y la fiscalidad local, aunque hay que entender que por la vía de la competencia en materia de gestión, Comunidades Autónomas y entidades locales podrán incorporar la autoliquidación rectificativa en su ámbito tributario.

En concreto, para implantar esta figura se modifican los reglamentos del IVA (nuevo artículo 74 bis), IRPF (nueva redacción del artículo 67 bis), IS (nuevo artículo 59 bis), IIEE (nuevos artículos 44 bis, 140 bis y 147 bis) e IGFEI (nuevo artículo 3 bis).

Sin perjuicio de alguna particularidad que comentaremos más adelante, las notas comunes son las siguientes:

- Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la Administración.
- Si la rectificación se fundamente exclusivamente en la vulneración de una norma de rango superior, se podrá iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones tradicional.

¹ Regulado en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- Si conviviesen los motivos anteriores con otros de diversa índole, el obligado tributario deberá presentar por estos últimos una autoliquidación rectificativa.
- La autoliquidación rectificativa se podrá presentar dentro del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria o del derecho de los obligados a solicitar una devolución.
- En la autoliquidación rectificativa se deberán incorporar los datos de la autoliquidación originaria que se mantengan invariables, y aquellos que se modifiquen o se incluyan *ex novo*.
- Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación de dicho aplazamiento o fraccionamiento, de conformidad con el régimen actualmente previsto en el Reglamento General de Recaudación.
- No cabe presentar una autoliquidación rectificativa respecto de aquellos elementos del tributo que hayan sido regularizados previamente por la Administración.

No obstante, tal y como hemos adelantado, el Real Decreto establece algunas especialidades en los ámbitos del IVA y del IS.

En el ámbito del IVA no se aplicará esta figura en dos supuestos:

- Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales aplicables a la venta a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (capítulo XI del título IX de la LIVA).

En el ámbito del IS se dispone que en el caso de los grupos fiscales que apliquen el régimen de consolidación fiscal, deberá presentarse tanto la autoliquidación rectificativa del grupo fiscal como las autoliquidaciones rectificativas individuales de aquellas entidades integrantes del grupo fiscal que den lugar a la autoliquidación rectificativa del mismo.

De esta manera, con el nuevo sistema, si un obligado tributario considera que una autoliquidación presentada por él ha perjudicado sus intereses, deberá presentar una autoliquidación rectificativa y, si de la misma deriva una devolución, como regla general y de forma automática, se procederá a dicha devolución. Así lo reconoce la Administración tributaria en la nota antes citada:

«Solo en algunos casos, si se detectan riesgos más complejos, la autoliquidación rectificativa se someterá a controles más exhaustivos, pudiéndose iniciar un procedimiento de comprobación o investigación.»

En definitiva, la autoliquidación rectificativa, en estos supuestos, opera como una suerte de «autoliquidación sustitutiva» que viene a ocupar el lugar de la primeramente realizada y, por ello, colocando al contribuyente *casí* en la misma situación que si hubiera hecho esa autoliquidación en primer lugar.

3. Análisis crítico

Como antes se ha expuesto, hoy en día cuando un contribuyente tiene dudas importantes acerca de la forma de realizar su autoliquidación porque considera que el criterio que debe aplicar no es correcto jurídicamente dispone de un procedimiento para poder plantear su discrepancia con la Hacienda Pública sin riesgo de ser sancionado. Lo que hará será autoliquidar siguiendo el criterio oficial de la Administración (para evitar que se le pueda sancionar como muy probablemente ocurriría en caso de autoliquidar aplicando su criterio discordante) y, posteriormente, solicitar la *rectificación* de aquella autoliquidación que, inicialmente, presentó siguiendo el criterio de la Administración. La Administración estudiará esa solicitud y resolverá, admitiéndola o no. Pero lo que no podrá ya es imponer una sanción porque el contribuyente ha liquidado primero conforme al criterio administrativo y luego ha planteado, de forma abierta y razonada, su discrepancia.

Esta posibilidad desaparece con la interpretación y desarrollo de las autoliquidaciones rectificativas que se lleva a cabo en el Real Decreto, en la medida en que no solo introduce la autoliquidación rectificativa como una posibilidad al servicio de los ciudadanos sino que la impone como único modo de rectificar la autoliquidación inicialmente presentada cuando medie una discrepancia interpretativa respecto al criterio administrativo «oficial», cercenando de modo evidente los actuales derechos y garantías legalmente reconocidos. Para estos casos es patente el riesgo de apreciar una infracción por haber obtenido indebidamente una devolución o por haberla solicitado, o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 193, 194 y 195 de la LGT). Para evitar este riesgo, el modelo de autoliquidación rectificativa que se apruebe debería incluir un apartado en el que se permita la aportación de los fundamentos de derecho en que el obligado tributario basa su discrepancia y las pruebas que los acreditan, lo que debería excluir el reproche sancionador.

Sin negar las ventajas de gestión y agilidad que el nuevo sistema de gestión de las modificaciones en las autoliquidaciones trae consigo para aquellas que sean meras correcciones de datos o errores cometidos, lo cierto es que la concepción que lleva a cabo el Real Decreto provoca un efecto pernicioso muy relevante en aquellos casos en los que hay detrás un debate jurídico relevante.

Para estos casos, la exclusión de la posibilidad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones que introduce el Real Decreto afecta sustancialmente a las garantías de los contribuyentes en la medida en la que ya no podrán plantear a Hacienda sus discrepancias jurídicas de forma *leal* (autoliquidando y pagando primero con arreglo al criterio oficial) y desde una tribuna *segura* como es el actual procedimiento de rectificación de autoliquidación que no permite la

obtención automática de devoluciones por necesitar la conformidad previa de la Administración, evitando así el riesgo de sanción.

Asimismo, llama poderosamente la atención que un cambio tan profundo y sustancial en un sistema de garantías de los obligados tributarios mediante la modificación del anterior sistema de solicitud de presentación de autoliquidaciones rectificativas por el actual sistema previsto en el artículo 120.4 de la LGT se lleve a cabo por vía reglamentaria. La exclusión del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación como alternativa a disposición de los obligados tributarios que quieran hacer uso del mismo en supuestos en los que no se ha cometido error alguno sino que se discrepa del criterio administrativo, requiere necesariamente que la «normativa propia del tributo» sea una norma con rango formal de Ley, de acuerdo con el artículo 8 letra h) de la Ley General Tributaria que establece la preferencia de ley para establecer «la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta».

En definitiva, con la nueva figura de las autoliquidaciones rectificativas padece la estructura básica de la relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes en términos de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, legalidad e igualdad. Como contrapartida, puede ser esta una buena oportunidad para reflexionar sobre la recepción del llamado «derecho al error» en el ámbito tributario.