

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 7341/2019, DE 19 DE OCTUBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Rectificación de autoliquidación en período voluntario. Imposibilidad de presentar una autoliquidación que sustituya a la anterior.

La cuestión planteada versa sobre la posibilidad de presentar, en período voluntario, una segunda autoliquidación que sustituya a la anterior, en supuestos en los que se hubiera cometido un error en la primera que hubiera determinado un mayor importe a ingresar o menos importe a compensar del que realmente corresponde.

El TEAC no comparte la posición adoptada por el Tribunal Regional, partiendo de la base de que la normativa no prevé la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas. En los casos como el presente, en los que la rectificación de la autoliquidación da lugar a un menor ingreso o a un mayor importe a compensar, la vía procedente, incluso cuando se lleve a cabo en período voluntario de declaración, sería la solicitud de rectificación de autoliquidación, sin que el error cometido inicialmente pueda ser subsanado con la presentación de una segunda autoliquidación. Entiende el TEAC que no es de aplicación el régimen de opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT, pues no se trata de modificar una opción. Pero, aunque así fuera, la rectificación de la opción inicialmente ejercitada también habría que hacerla a través de la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si el obligado tributario puede modificar válidamente una autoliquidación previa con otra posterior con menor importe a ingresar por causa de haber cometido algún error en la primera, siempre que ambas autoliquidaciones se presenten en período volun-

tario de pago, y ello en base a lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

(...)

TERCERO:

(...)

En el presente caso, en la autoliquidación presentada en segundo lugar por el interesado, éste declara una cantidad a compensar en ejercicios posteriores superior a la declarada en la primera autoliquidación, de manera que, tal como declara la Administración Tributaria, no puede tratarse de una autoliquidación complementaria, ya que la finalidad de éstas es modificar la presentada con anterioridad si de ellas resulta, en lo que aquí interesa, un importe a compensar inferior al anteriormente autoliquidado.

El obligado tributario presentó, dentro de plazo, la segunda autoliquidación al tomar conciencia de un error en la primera. Dado que el resultado de la rectificación del error suponía para el obligado tributario un menor importe a ingresar, el cauce legal para la rectificación del error no era la autoliquidación complementaria sino la solicitud de rectificación de autoliquidación.

El TEAR asume que no era procedente la presentación de una autoliquidación complementaria para corregir el error y considera por tal motivo que el obligado no tuvo la intención de presentar tal tipo de autoliquidación. Añadimos ahora que, de hecho, el interesado no marcó la casilla de «autoliquidación complementaria» en su segunda autoliquidación.

El TEAR reconoce que el interesado no instó la rectificación de su autoliquidación al amparo del artículo 120 de la LGT. Sin embargo, y aún reconociendo que la LGT —como señalamos más arriba, al referirnos al artículo 122— no prevé expresamente que las autoliquidaciones puedan ser presentadas con el carácter de substitutivas, acaba concediendo dicho carácter a la presentada en segundo lugar por el obligado tributario, al amparo del artículo 119.3 de la LGT. Esto es, el TEAR considera que en el caso examinado la presentación de la segunda autoliquidación produjo el efecto de sustituir a la primera, dejándola privada de efectos y extinguiendo así la obligación de pago que de la misma derivaba, porque la segunda fue presentada también dentro de plazo y la intención del interesado con ella fue reemplazar a la primera.

Dispone el artículo 119.3 de la LGT:

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

El apartado 3 del artículo 119 de la LGT alude al ejercicio de determinadas opciones fiscales que ofrece la normativa tributaria y a la posibilidad o no de rectificarlas con posterioridad. La normativa tributaria no define el concepto de opción, si bien, tal como señala el Director recurrente, los diferentes supuestos

de opciones recogidos en la misma permiten delimitar sus rasgos fundamentales. Así, el ejercicio de una opción tributaria implica que el obligado tributario, de forma voluntaria, opta por beneficiarse de un régimen tributario diferente de aquel que sería aplicable con carácter general, debiendo adoptar los actos necesarios para dejar patente el ejercicio de tal opción dentro del plazo de autoliquidación del Impuesto en el que se aplique, de manera que no puede ya rectificar su opción una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del impuesto de que se trate.

Este Tribunal Central no comparte la postura adoptada por el TEAR. Tal como señalamos más arriba la LGT no prevé la presentación de autoliquidaciones sustitutivas. El error cometido por el obligado tributario al presentar su primera autoliquidación debió ser corregido mediante la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación. En ningún caso cabe aceptar la sustitución de la primera autoliquidación por la segunda, presentada en plazo, sobre la base del artículo 119.3 de la LGT, toda vez que el motivo de la presentación de la segunda autoliquidación no era rectificar una opción ejercida con la primera sino corregir un error en la consignación de la base de las retenciones y en el importe de estas últimas. Además, incluso en el caso de que lo que hubiera que corregir fuera una opción ejercida con la primera autoliquidación, cuando la corrección determina una menor cantidad a ingresar, como sucede en el caso examinado, el cauce para la modificación de la opción no sería la presentación de una nueva autoliquidación sino la presentación de una solicitud de rectificación de la primera autoliquidación presentada.

Restaría señalar que el hecho de que el cauce legal para la corrección de la primera autoliquidación fuese la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación no permitía, sin embargo, al órgano de recaudación ignorar, como hizo, el ingreso realizado dentro de plazo por el obligado tributario con ocasión de la presentación de la segunda. Y es que no cabe duda de que tal ingreso realizado dentro del plazo voluntario lo fue por el mismo concepto impositivo y período al que se refería la primera autoliquidación, por lo que hubo de aplicarse a ese concepto impositivo y período. De modo que, en el caso examinado, el órgano de recaudación debió emitir providencia de apremio únicamente por la diferencia entre el importe de la primera y de la segunda autoliquidación. Y asimismo, tampoco impedía que la Administración hubiese procedido, conforme a lo dispuesto en el artículo 115.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre («El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter»), a la debida recalificación de la autoliquidación presentada en segundo lugar como una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base del error cometido, pudiendo así el interesado obtener, en su caso, la devolución de la cantidad previamente apremiada; solicitud de rectificación, por ello, que habría que entender presentada dentro del período reglamentario de declaración, con la trascendencia que esto último supone, a la vista del artículo 119.3 LGT, en los supuestos en que lo que se estuviera solicitando fuera la rectificación de una opción, puesto que el empleo del cauce inadecuado por parte del obligado tributario no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario.