Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NUEVAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS: DERECHO AL ERROR Y PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN FRENTE A LA MERMA DE GARANTÍAS (*)

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Universidad CEU San Pablo

ORCID: https://orcid.org/0000-0002-4024-8831

Recibido: Abril, 2024
Aceptado: Septiembre, 2024

https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.4

RESUMEN

Las nuevas autoliquidaciones rectificativas se justifican por el legislador en mejorar la gestión tributaria con un sistema único para corregir las autoliquidaciones. En suma, simplificación, agilidad y reducción de las cargas administrativas. Sin embargo, el desarrollo reglamentario lo exceptúa en determinados casos. Además, genera inseguridad jurídica frente al anterior sistema de pago previo y solicitud de rectificación, ante la posibilidad de error y ser sancionado por solicitud u obtención indebida de devoluciones, sin posibilidad de explicar las discrepancias ni adjuntar documentación en el modelo normalizado, restringiendo el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de buena administración.

Palabras clave: autoliquidación tributaria rectificativa, solicitud de rectificación de la autoliquidación, autoliquidación complementaria, derecho al error, principio de buena administración.

(*) Este trabajo tiene su origen en la ponencia presentada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España con el título "La rectificación de las autoliquidaciones tributarias en la nueva normativa", el 24 de abril de 2024.

THE IMPLEMENTATION OF NEW CORRECTIVE SELF-ASSESSMENTS: THE RIGHT TO ERROR AND THE PRINCIPLE OF GOOD ADMINISTRATION VS. THE REDUCTION OF GUARANTEES

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

ABSTRACT

The legislator justifies the new rectifying self-assessments to improve tax management with a single system for correcting self-assessments. In short, simplification, agility, and reduction of administrative burdens. However, the regulatory development exempts it in certain cases, breaking the intended uniqueness. Moreover, it generates legal uncertainty compared to the previous system of prior payment and request for rectification, due to the possibility of error and being sanctioned for improperly requesting or obtaining refunds, without the possibility of explaining the discrepancies or attaching documentation in the standard form, restricting the right to effective judicial protection and the principle of good administration.

Keywords: rectifying tax self-assessment, rectification request of self-assessment, complementary self-assessment, right to error, principle of good administration.

SUMARIO

1. Introducción. 2. La autoliquidación: antecedentes, justificación, concepto, naturaleza y efectos. 3. Régimen general "dual" de modificación de autoliquidaciones. 3.1. Evolución bajo la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. 3.1.1. *La Ley General Tributaria de 1963 y el derecho de petición*. 3.1.2. *La inclusión de la rectificación de autoliquidaciones en las reclamaciones económico-administrativas*. 3.1.3. *La aprobación de los procedimientos para solicitar la rectificación de la autoliquidación o el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos*. 3.1.4. *La autoliquidación complementaria en la Ley General Tributaria de 1963*. 3.2. Régimen de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria. 3.2.1. *La solicitud de rectificación del art. 120.3 Ley General Tributaria*. 3.2.2. *La autoliquidación complementaria del art. 122 Ley General Tributaria*. 4. El pretendido sistema "único" de las nuevas autoliquidaciones rectificativas. 4.1. Ejes de la reforma en la Ley General Tributaria. 4.2. Justificación. 4.3. Ámbito de aplicación. 4.3.1. *Material*. 4.3.2. *Temporal*. 4.4. Contenido y alcance: su implementación en el modelo 303 del IVA. 4.5. Excepciones al nuevo sistema. 4.6. Procedimientos aplicables en las autoliquidaciones rectificativas. 5. Dudas y perplejidades del nuevo régimen. 6. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La creación por la Ley 13/2023 (1) de las autoliquidaciones rectificativas plantea dudas en cuanto a la bondad de la medida preconizada por la Exposición de motivos frente a una posible sanción por solicitud u obtención indebida de devoluciones, afectando a la tutela judicial efectiva y mermando la garantía de los derechos de los contribuyentes. A su vez, el Real Decreto 117/2024 (2), que modifica e introduce la figura de la autoliquidación rectificativa en los principales impuestos, no resuelve todos los interrogantes que ya existían y su implementación práctica puede generar incertidumbre en muchos casos. También genera incertidumbre su implementación mediante la Orden HAC/819/2024, operativa desde el mes de octubre en el IVA.

(1) 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. Como se verá en el epígrafe 4, esta materia no estaba incluida en el proyecto de ley.

(2) 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 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.

En la adenda al plan estratégico de la AEAT 2020-2023 ya se planteaba el desarrollo de un nuevo sistema para la subsanación de errores cometidos en autoliquidaciones presentadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), reemplazando el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y autoliquidación complementaria por una nueva figura de autoliquidación rectificativa, que aparecería reflejada en las respectivas aplicaciones informáticas y que facilitaría su tramitación posterior y la aplicación de los sistemas de control de riesgos. Y en el IRPF, el Real Decreto 1074/2017 estableció la posibilidad de presentar una autoliquidación rectificativa en el art. 67 bis de su Reglamento, con base en el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones de los arts. 120.3 LGT y 126 a 128 RGAT.

Es esta una reforma de calado habida cuenta de que la autoliquidación es el sistema preponderante de aplicación de los tributos y se aplica en las figuras más importantes de nuestro sistema tributario, constituyendo la "piedra angular del actual sistema de gestión de los tributos", como advierten las SSTSJ de Valencia 693/2010, de 17 de junio y 1079/2010, de 27 de octubre (ECLI:ES:TSJCV:2010:3774 y ECLI:ES:TSJCV:2010:7801, respectivamente). Más aún, considerando la doctrina prospectiva del Tribunal Constitucional, que obliga a mantener abiertos los procedimientos solicitando la rectificación de las autoliquidaciones cuando haya visos de inconstitucionalidad. A ello se suma la diferente interpretación del contribuyente frente a la Administración en la selección y aplicación de las normas tributarias y la posible comisión de errores de hecho y de derecho.

No parece adecuada la denominación, pues según la Real Academia Española de la Lengua rectificar, en su quinta acepción aplicable a estas situaciones, significa «corregir las imperfecciones, errores o defectos de algo ya hecho» (Diccionario de la lengua española, 2023), y en muchos casos se tratará de recoger una interpretación razonable de la norma contraria a la de la Administración o de aplicar una deducción que no se pudo acreditar en el ejercicio en que se produjo, lo que sucede en ocasiones con la de I+D+i, como resolvió la STS 1318/2023, de 24 de octubre (ECLI:ES:TS:2023:4355 (3)). Sería más correcta la expresión "autoliquidaciones modificativas".

Para analizar esta nueva figura, se empieza por discernir los antecedentes, concepto y naturaleza de la autoliquidación y sus consecuencias. A continuación, se estudia su evolución hasta el vigente sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. Después, se indaga en la justificación de la nueva figura y su ámbito de aplicación, así como las importantes excepciones a la misma. Por último, se plantean las dudas que genera este nuevo régimen por la posible quiebra de varios principios ju-

(3) Se planteaba como cuestión de interés casacional objetivo discernir si resultaba o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.Cabe recordar que la Dirección General de Tributos exigía instar la rectificación de la autoliquidación en estos casos (consultas V-0802-11, de 28 de mayo, y V-0297-12, de 13 de febrero. La resolución concluyó que es posible aplicar una deducción de I+D+i en un ejercicio posterior, aun no instando la rectificación.

rídicos de capital importancia y la necesidad de recoger el derecho al error en nuestro ordenamiento.

2. LA AUTOLIQUIDACIÓN: ANTECEDENTES, JUSTIFICACIÓN, CONCEPTO, NATURALEZA Y EFECTOS

Hasta la década de los setenta la práctica totalidad de los tributos eran liquidados por la Administración tributaria partiendo de las declaraciones realizadas por los sujetos pasivos (4).

Como refiere el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, el esquema original de la LGT de 1963 regulaba dos funciones de "liquidación" y "recaudación", una para cuantificar el tributo y la otra para su cobro efectivo una vez cuantificado. El esquema básico de la primera se iniciaba mediante declaración del sujeto pasivo en la que éste incluía los hechos con trascendencia tributaria que le afectaban. Luego la Administración tributaria realizaba la liquidación provisional con los datos declarados y, en su caso, actuaciones de comprobación e investigación de la situación del contribuyente. Tras las mismas podía realizarse la liquidación definitiva, que confirmaba o no la provisional. La segunda, la recaudación, se configuraba como una función posterior e independiente de la liquidación dirigida al cobro de la prestación económica derivada del tributo. En principio, se realizaba en período voluntario si el deudor satisfacía la deuda dentro del mismo, iniciándose en caso contrario la vía de apremio, efectuándose el cobro a través de la ejecución de los bienes y derechos del deudor. Todo ello estructurado en diversos procedimientos administrativos (Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, 2001: 121 y 122).

Constituía una excepción el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, pues la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 había establecido la autoliquidación obligatoria en su artículo 203.Uno: «Corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria». La Exposición de motivos señalaba que el eficaz ejercicio por la Administración y el correcto cumplimiento de sus propios deberes por el contribuyente requerían «una radical simplificación del cuadro de tributos» (5).

Por Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, se autorizó a extender el régimen de autoliquidación obligatoria a cargo de los sujetos pasivos. En su artículo segundo establecía que: «El Gobierno, a propuesta del ministro de Hacienda, podrá extender el régimen obligatorio de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos a los Impuestos en los

(4) Esta modalidad de gestión tributaria se inició con la Contribución sobre Usos y Consumos creada por el artículo 72 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 e instrumentada con la norma 23 de la Orden Ministerial de 18 de febrero de 1941. También se aprobaron las órdenes de 13 de mayo y 17 de junio de 1958 para el Impuesto sobre Sociedades, la Orden de 3 de marzo de 1965 para el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Decreto de 29 de diciembre de 1966 que aprobó el texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

(5) Sobre el cambio de orientación derivado de la aparición y desarrollo de las autoliquidaciones con la Ley de Reforma de 11 de julio de 1964 y posteriores véanse las *Notas de Derecho financiero* (Sainz de Bujanda, 1975: 95 y ss.).

que, no estando todavía establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible, con efecto para las declaraciones que hubieren de presentarse desde el día uno de febrero de mil novecientos setenta». El Decreto 638/1970, de 5 de marzo, incorporó a los textos refundidos de las Leyes de diversos impuestos el régimen de autoliquidación para lograr «la deseada simplificación de la relación jurídico-tributaria … tanto para la Administración como para el contribuyente» (párr. 2º Exposición de motivos) (6). Finalmente, con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, todos los impuestos estatales adoptaron el mecanismo de autoliquidación o declaración-liquidación.

No obstante, la simplificación preconizada por la Exposición de motivos de la Ley de 1964 para el cumplimiento de deberes por el contribuyente no se ha producido, viéndose incrementado de forma exponencial el coste fiscal indirecto que supone el cumplimiento de unas obligaciones tributarias formales cada vez más extensas y técnicamente complejas. Es una paradoja que la conversión del contribuyente en gestor se haya producido con un sistema tributario progresivamente más complicado, hasta el punto de que las SSTS 1008/2021 y 1009/2021, ambas de 12 de julio, junto a otras muchas posteriores, advierten que este sistema en el que «el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador … no deja de traslucir cierta anomalía, en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados …; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes» (FJ 2; ECLI: ES:TS:2021:2988 y ECLI: ES:TS:2021:2989) (7).

En esta orientación, resalta Cayón que los dos hechos fundamentales de esa época fueron la expansión de las autoliquidaciones y la transformación de una Administración liquidadora y actuante en controladora, acumulando funciones de comprobación y represivas, destacando que «este cambio de sistema tributario a lo que nos conduce es a una gran expansión de los deberes de colaboración por parte del administrado», siendo «extremadamente complicado de cumplir» (Cayón Galiardo, 1987: 786). Concluye con tres premisas muy oportunas para este estudio: la necesidad de regular por ley estas prestaciones personales (art. 31.3 CE); la extensión de la tutela judicial no solo a «la obligación material de pago, sino también a todo este amplísimo ámbito de deberes de colaboración del particular con el Estado»; y la oportunidad de dar entrada a técnicas modernas «más

(6) Se amplió a la Contribución Rústica, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Lujo.

(7) Muestra de esa anomalía es que el TS haya tenido que sentar como doctrina casacional, frente a las sentencias de instancia, que la rectificación de una autoliquidación es el cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación por considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea. Como aprecia el tribunal, si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública, se plasmaría en liquidaciones, susceptibles de impugnación. La introducción de las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, no puede hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidas (STS 1008/2021, FJ 2).

flexibles, más negociables en la organización y en la estructura de los Poderes Públicos», pues al asumir el contribuyente la gestión del sistema tributario no cabe continuar con técnicas de autoridad que fueron las que inspiraron los momentos de mayor crisis fiscal (Cayón Galiardo, 1987: 789 y 790). Cuestiones como la reserva de ley, la tutela judicial y la "flexibilidad" en la aplicación de las sanciones cobran plena actualidad.

Este trascendental paso de la declaración a la autoliquidación fue acompañado por un incremento exponencial del número de sujetos pasivos sometidos a estas nuevas obligaciones, tanto en la imposición directa –sumado a la generalización de las obligaciones a cuenta en los Impuestos sobre la Renta y Sociedades–, como en la indirecta –con la implantación del IVA y las modificaciones en los Impuestos Especiales de Fabricación– (Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, 2001:122 y 123).

En palabras de Sainz de Bujanda, las llamadas "declaraciones–liquidaciones" se justifican bajo la pretensión de «dar celeridad a los ingresos tributarios –de tal modo que puedan producirse sin que sea requisito previo un pronunciamiento administrativo en punto a la cuantía de la cuota debida– y facilitar el procedimiento administrativo de gestión» (Sainz de Bujanda, 1975: 120). A ello contribuyó también «la masificación de las relaciones jurídicas y el desmedido incremento de las declaraciones», lo que imposibilitaba controlarlas y girar sobre ellas las liquidaciones correspondientes (Martín Delgado, 1983: 41). Se ha dicho certeramente que la autoliquidación constituye «un invento extraordinariamente favorable para la gestión tributaria que traspasa gran parte del coste de cumplimiento al obligado tributario, así como la responsabilidad del error en la cumplimentación y, de otro lado, optimiza las capacidades de control y gestión de la Administración tributaria contribuyendo a la mejora de su eficiencia» (Cruz Amorós, 2024) (8). Sus ventajas radican en un importante ahorro en tiempo y en personal, aligerando sus funciones, fomentando la conciencia tributaria, recaudando de forma más rápida, y aumentando sobremanera los datos que la Administración posee de cada contribuyente, permitiendo un mejor control del fraude fiscal (Bertrán Girón, 2009: 38).

Cabe, pues, diferenciar, debido a su contenido, dos clases de declaraciones tributarias: las declaraciones simples, que contienen fundamentalmente los datos relativos al hecho imponible y son propias del que se conoce como procedimiento tradicional de liquidación tributaria; y las autoliquidaciones, en las que el obligado tributario declara y liquida su obligación tributaria, efectuando en su caso el correspondiente ingreso (Menéndez Moreno, 2023: 217). Estas últimas, a diferencia de la declaración simple, no tienen por qué ir seguidas de otras actuaciones administrativas, salvo que el resultado de la autoliquidación sea a devolver o a compensar. Las primeras son meras manifestaciones de conocimiento, las segundas constituyen también manifestaciones de voluntad al fijar el impor-

(8) En esta orientación, observa Calder que la autoliquidación tiene claras ventajas para la Administración al transferir prácticamente toda la administración rutinaria a los contribuyentes, requiriendo también su plena participación en la tarea no rutinaria de aplicar la compleja legislación fiscal. Con ello se liberan recursos públicos para funciones más difíciles y no habituales. Un régimen de este tipo refuerza las obligaciones de los contribuyentes con fuertes sanciones para disuadir del incumplimiento, y la ventaja de la autoliquidación es que la necesidad de intervención administrativa se limita a la minoría incumplidora (2010: 341 y 342).

te de la prestación y disponerse a cumplirla (Sánchez Serrano, 1975: 955). Las primeras posibilitan la liquidación, las segundas la recaudación o el derecho a la devolución.

El art. 119.1 LGT considera «declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos».

Las autoliquidaciones, según dispone el art. 120.1 LGT, «son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar». Por eso se denominan también declaraciones-liquidaciones o, más propiamente, declaraciones-autoliquidaciones, incluyendo no pocas veces tres conceptos distintos –la declaración, las operaciones de cuantificación de la deuda y el ingreso de su importe– (Martín Delgado, 1983: 40 y 41), sustituyendo a la Administración en sus tareas de gestión y recaudación.

Su naturaleza jurídica no es la de un acto administrativo de liquidación, sino un acto del obligado tributario en cumplimiento del deber legal de colaborar con la administración [arts. 8.h) y 29.2.c) LGT], asumiendo funciones públicas que debería realizar la Administración, pero sin ejercitar potestad alguna, consistente en una manifestación de voluntad para colaborar con la Administración en la aplicación de los tributos, como han señalado la doctrina y la jurisprudencia (9). En todo caso, su contenido y efectos son

(9) Por todos, Martín Delgado cuando afirma que «se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas» (1983: 49). Un repaso de las distintas teorías, decantándose por la de «deber de colaboración con la Administración», puede verse en Fernández Pavés (1995: 108 y ss.). Pérez Royo sostiene que puede hablarse de un «procedimiento de autoliquidación» caracterizado por cuatro notas: se confunden la gestión y la recaudación; no hay, en principio, acto administrativo de liquidación sino un acto debido en cumplimiento de un deber legal; en el acto de declaración-liquidación se contienen hechos y aplicación de normas, llegando hasta el señalamiento de la cuota; y puede derivar en un acto administrativo porque se abra un procedimiento de control, el propio contribuyente solicite la rectificación de su autoliquidación o resulte una cuota negativa iniciándose un procedimiento de devolución (Pérez Royo, 2023: 301 y 302).

En los albores de la aplicación de esta figura (se impugnaban las declaraciones-liquidaciones trimestrales del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de 1972), la STS de 24 de junio de 1978 consideró que esta forma de colaboración con la Administración no constituía un acto administrativo susceptible de ser recurrido. El argumento fue que, aunque estos actos de los particulares «ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto que estos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones, tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como las que afectan a los principios de buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración, que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación, y tantas otras de innecesaria enumeración». Concluyó que «son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de

similares a los establecidos para las liquidaciones provisionales giradas por la Administración (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2021: 174).

Se trata, por tanto, de actos jurídicos del particular de los que depende la determinación y aplicación de la mayor parte de los tributos, debiendo distinguir tres actos jurídicamente diferenciables (Martín Queralt *et al.*, 2023: 428). Primero, la declaración del hecho imponible o comunicación de los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo. Segundo, las operaciones de liquidación y cálculo, que presuponen la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario, comenzando por la calificación de los hechos y terminando con la determinación de los elementos cuantitativos. Tercero, el ingreso de la cantidad calculada o solicitud de devolución o compensación. Por ello, en los tributos gestionados mediante autoliquidación, su aplicación se efectúa sin acto administrativo y sin procedimiento administrativo alguno, aunque algún autor entiende que «puede hablarse de un procedimiento de autoliquidación» (Pérez Royo, 2023: 300). Hasta tal punto es importante esta actividad que el título III de la vigente LGT se intitula "La aplicación de los tributos" frente a la de 1963 que lo denominaba "La gestión tributaria", pues una parte fundamental de las autoliquidaciones es la aplicación de las normas.

A diferencia de la declaración simple, la presentación de la autoliquidación no supone el inicio de ningún procedimiento, salvo que haya un derecho a la devolución, en cuyo caso se iniciaría un procedimiento de gestión, o que se presente sin ingreso siendo positiva, dando lugar al comienzo del período ejecutivo. También puede derivar en un acto de liquidación si se abre un procedimiento de gestión (el art. 120.2 LGT prevé que las autoliquidaciones «podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración») o se solicita la rectificación.

El efecto más relevante es que no puede ser objeto de recurso, aunque pueda modificarse instando la rectificación de la autoliquidación, si perjudica sus intereses legítimos, o mediante la correspondiente declaración complementaria si perjudica a la Administración. No obstante, como advierten Martín Queralt *et al.* resulta incoherente que se niegue su condición de acto administrativo a efectos de impugnarla, pero se equipare a un acto de liquidación que permita iniciar el periodo ejecutivo y efectuar la recaudación ejecutiva sobre el patrimonio del deudor (art. 161.1 y 3 LGT) (10). Una segunda consecuencia, según estos autores, es que no hay procedimiento administrativo alguno, salvo la posibilidad de intervención administrativa previa en el IRPF mediante el borrador de declaración (Martín Queralt *et al.*, 2023: 429 y 430).

El ATC 116/2019, de 15 de octubre, pone de manifiesto las diferencias existentes entre la liquidaciones y las autoliquidaciones: «La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por

comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento» (Considerando 3, ES:TS:1978:2499). Frente a tan sólido razonamiento, en la vigente normativa se aprecia la contradicción que supone el inicio del período ejecutivo por la presentación de una autoliquidación sin ingreso.

(10) Hasta la reforma de la Ley 25/1995 las autoliquidaciones no eran directamente apremiables, siendo preciso convertirlas en actos de liquidación para proceder a su ejecución.

ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación» (FJ 5) (11). Siendo cierta la diferencia acto administrativo-acto de particular, este no deja de tener caracteres muy singulares, alguno de ellos apuntados por el Tribunal Constitucional para la liquidación como la ejecutividad, si se presenta sin ingreso, junto a una presunción de certeza que también vinculará a la Administración. Se trata, en ambos casos, de actos de aplicación de los tributos, como ha señalado el Alto Tribunal (STC 108/2022, FJ 3 c). A ello cabría añadir las autoliquidaciones asistidas que realizan los órganos municipales en ayuda al contribuyente y constituyen auténticas liquidaciones administrativas obviando el procedimiento para ellas requerido (García Novoa, 2023).

La autoliquidación tiene los siguientes efectos:

- Su presentación interrumpe la prescripción de la acción y el derecho que tiene la Administración a liquidar la deuda tributaria y exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas, la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, y la prescripción del derecho a obtenerlas.
- Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios «se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario» (art. 108.4 LGT). Esta presunción de certeza deriva de la doctrina de los actos propios –aunque matizada por tratarse de un acto debido– e implica una verdad presuntiva en lo que le perjudique. Pero también en lo favorable, pues como advierte la jurisprudencia del TS, la autoliquidación con ingreso, como forma preponderante de gestión tributaria, es equiparable en sus efectos «a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa» (por todas STS 75/2023, de 23 de enero, FJ 4; ECLI: ES:TS:2023:184). Esta presunción vincula también a la Administración, que si bien no está obligada a ajustar la liquidación a los datos consignados por los obligados tributarios (art. 101.1 LGT), deberá probar que lo declarado no es cierto.
- Genera una relativa exoneración de responsabilidad si se recogen todos los elementos del hecho imponible.

(11) Se enjuiciaba la diferencia entre la autoliquidación y la liquidación tras una declaración de inconstitucionalidad si no se limitan los efectos, como sucedió con la STC 59/2017, en el primer caso se puede solicitar la rectificación en el plazo de cuatro años (art. 120 LGT) mientras que en el régimen de declaración que da lugar a una liquidación provisional, esta deviene firme en el plazo de un mes, y solo se puede modificar acudiendo al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT).

En este punto la STS 941/2024 ha abierto una vía, frente a la jurisprudencia anterior (SSTS 435/2020, 436/2020 y 454/2020), y admite que las liquidaciones firmes por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las que no existió incremento del valor de los terrenos, por aplicación de la STC 59/2017 pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217.1 apartado g) LGT en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC.

- Por último, dependiendo del resultado y del momento de su presentación se producen las siguientes consecuencias:
  - Si se presenta correctamente en el período voluntario con ingreso extingue la obligación tributaria.
  - Si se presenta fuera del período voluntario con ingreso, se exigirán los recargos de regularización del art. 27 LGT y, en su caso, los intereses de demora.
  - Si se presenta sin ingreso dentro o fuera de plazo dará inicio al período ejecutivo. En el primer caso, el día siguiente a la finalización del período voluntario, sumándose los recargos del período ejecutivo del art. 28 LGT y, en su caso, los intereses de demora. En el segundo, el día siguiente a su presentación, y se añadirán los recargos de los arts. 27 y 28 LGT junto a los intereses de demora que procedan.
  - Si sale negativa y se ejerce el derecho a la devolución se iniciará el correspondiente procedimiento de gestión.

3. RÉGIMEN GENERAL "DUAL" DE MODIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES

Como criterio general, la LGT 58/2003 prevé dos sistemas de modificación de las autoliquidaciones del tributo o de los pagos a cuenta por los obligados tributarios, según resulten perjudicados los intereses legítimos de éstos o de la Administración. En el primer caso, habría que instar la rectificación de dicha autoliquidación. En el segundo, presentar una autoliquidación complementaria.

A continuación, se verán los antecedentes de esta regulación, bajo la vigencia de la anterior LGT de 1963, desglosando después ambos sistemas con la ley vigente.

3.1. Evolución bajo la Ley 230/1963, de 18 de diciembre, General Tributaria

3.1.1. *La Ley General Tributaria de 1963 y el derecho de petición*

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, no preveía la posibilidad de rectificar las autoliquidaciones ante la ausencia de reglamentación del derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidos prevista en su art. 155. Ello, unido a la expansión de las declaraciones-liquidaciones en los años siguientes, generaba indefensión y merma de garantías, pues había que esperar a que la Administración practicara una liquidación para poder acudir a un procedimiento revisor (Martín Delgado, 1983: 51) (12).

(12) El desplazamiento de la Administración a los contribuyentes de la tarea de cuantificar las deudas de las declaraciones presentadas agravó la posición jurídica subjetiva de éstos en dos sentidos fundamentales: al imponerles el deber de realizar complicadas operaciones de cuantificación e ingresar la deuda en el Tesoro, y porque al no producirse un acto administrativo que defina su posición y goce de presunción de legalidad, no cabe recurso frente a la propia autoliquidación.

Se utilizó, por ello, la vía que permitía «dirigir instancias y peticiones … a la Administración del Estado en materias de su competencia» obligando a ésta a resolver (art. 39 de la Ley de 20 de julio de 1957 sobre Régimen Jurídico de la Administración del Estado). Si no lo hacía en un plazo de tres meses se podía denunciar la mora y, transcurridos otros tres meses desde ésta, podía considerarse desestimada la petición (art. 94 de la Ley de 17 de julio de 1958 sobre Procedimiento Administrativo). En consecuencia, tanto si se denegaba la pretensión como si no se contestaba, había un acto administrativo explícito o tácito denegatorio de la modificación de la autoliquidación que podía ser objeto de recurso.

Finalmente, la STS de 24 de junio de 1978, dictada en recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, admitió la posibilidad de promover la rectificación de la autoliquidación en su favor por el contribuyente «a partir del momento mismo de presentación de la autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora» (Considerando 4, ES:TS:1978:2499). Dicha sentencia fue refrendada por otras posteriores, como la de 12 de junio de 1979, sentando jurisprudencia (Considerando 2, ES:TS:1979:1906).

3.1.2. *La inclusión de la rectificación de autoliquidaciones en las reclamaciones económico-administrativas*

La regulación en el campo tributario de la posibilidad de modificar las autoliquidaciones se produjo con el Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, y se desarrolló por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, que aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante, RPREA).

El art. 15 del Real Decreto Legislativo previó la admisibilidad de la reclamación económico-administrativa con relación a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes en la forma y requisitos determinados reglamentariamente. Y el art. 121 del RPREA, con el equívoco título de "Impugnación de autoliquidaciones", disponía que, previamente, los sujetos pasivos debían instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación en el plazo de los seis meses a un año desde la presentación de la autoliquidación. La reclamación debía interponerse en el plazo de quince días desde la notificación de la resolución o de su confirmación por silencio negativo, que se producía transcurrido un mes desde la solicitud sin resolución expresa. Se trataba, en suma, de provocar un acto administrativo. Ello generaba un acto administrativo expreso o presunto que habilitaba su impugnación en sede económico-administrativa.

El problema se planteaba por el plazo de seis meses a un año para instar el acto administrativo cuando se pretendía ejercer el derecho a la devolución de ingresos indebidos, pues el art. 64.d) LGT de 1963 disponía un plazo de cinco años para la prescripción del derecho a la devolución de dichos ingresos. Sin embargo, no existía tal procedimiento, pues el art. 155 LGT derivaba su aprobación a un reglamento todavía pendiente de aprobación. Algunos pronunciamientos de los tribunales entendieron subsistente el derecho de petición y otros proclamaron la nulidad del art. 121 RPREA por vulneración de la jerarquía normativa (Fernández Pavés, 1995: 200 y 201).

3.1.3. *La aprobación de los procedimientos para solicitar la rectificación de la autoliquidación o el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos*

El Defensor del Pueblo había emitido sucesivos informes desde 1984 reiterando la necesidad de mejorar las garantías de los obligados en cuanto al tratamiento de la mencionada "impugnación de autoliquidaciones", así como de desarrollar el procedimiento de las devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (13).

El Real Decreto 1163/1990, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, atendió ambas razones.

De un lado, modificó el art. 121 RPREA bajo el título más acorde de "Impugnación de determinadas resoluciones derivadas de una autoliquidación". La nueva redacción se limitaba a establecer la posibilidad del sujeto pasivo u obligado tributario de impugnar la resolución expresa o presunta sobre la solicitud de rectificación.

De otra parte, la Disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 aprobó el procedimiento para la "solicitud de rectificación" de autoliquidaciones sin instar la devolución. Así, cuando el obligado tributario considerase que la autoliquidación perjudicaba sus intereses –sin implicar una devolución de ingresos indebidos– podía solicitar su rectificación ante el órgano competente de la Administración tributaria antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva –que podría recurrirse– o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. También se admitía en caso de liquidación provisional si se practicó por motivo distinto del planteado en su solicitud de rectificación por el obligado tributario. La resolución presunta se entendía producida por silencio negativo transcurridos tres meses sin notificación de la decisión. De este modo se regulaba el procedimiento en el reglamento *ad hoc*, ampliándose a todos los obligados tributarios, dirigiéndose al órgano competente (no sólo de gestión) y requiriendo que la autoliquidación perjudicase sus intereses, por lo que el silencio era negativo al referirse sólo a la rectificación (Fernández Pavés, 1995: 202 y ss.).

Por último, el Capítulo II del Real Decreto 1163/1990 reguló el "procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución" de ingresos indebidos de naturaleza tributaria para sujetos pasivos y retenedores. Los supuestos de devolución citados en su art. 7

(13) Por todos *Defensor del Pueblo. Informe anual 1989 y debates en las Cortes Generales*, criticando «la disparidad de procedimientos y la divergencia de criterios evidenciada por los órganos gestores», pág. 159. Dentro de las recomendaciones y sugerencias planteadas por dicho organismo a las Administraciones en 1989, la Recomendación 31/1990, formulada con ocasión del Informe a las Cortes Generales correspondiente a 1989, sobre devolución de ingresos indebidos por IRPF (BOCG. IV Legislatura. Congreso. Serie E. Núm. 38, pág. 93) dice textualmente que «en el informe anual correspondiente a 1988 se hacía constar que el cauce del artículo 121 del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas (RPREA) resulta lesivo para los solicitantes y contradictorio con el artículo 64.1 de la Ley General Tributaria, que establece en cinco años el período de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos». Puede verse en: [https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-1989/#:~:text=Informe%20anual%201989%20y%20debates%20en%20las%20Cortes,del%20a%C3%B1o%20se%20iniciaron%2048%20actuaciones%20de%20oficio] (último acceso 26-6-2024).

eran, "en particular", duplicidad de pago, cantidad pagada superior a la liquidada o autoliquidada, el ingreso de deudas prescritas y cualquier error material, de hecho, o aritmético. Aunque no se mencionaba expresamente, no siendo una enumeración taxativa y no estando limitado por el art. 155 LGT, podía incluirse el error de derecho detectado por el sujeto en su autoliquidación. El plazo para solicitar la devolución de las autoliquidaciones era el mismo que en la solicitud de rectificación, añadiéndose la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido, y se contenía la misma previsión en caso de liquidación provisional (art. 8.2 RD 1990). La resolución era mediante liquidación provisional, practicando, en su caso, la devolución correspondiente, o por silencio negativo transcurridos tres meses desde la solicitud. Frente a la resolución, expresa o presunta, cabía interponer recurso de reposición –novedoso, aunque poco práctico– o reclamación económico-administrativa (art. 8.3 RD 1990). Reconocida la procedencia de la devolución había que ejecutarla, abriéndose un nuevo plazo de prescripción de cinco años del «derecho para exigir su pago… desde la fecha de notificación del reconocimiento de dicha obligación» (art. 3.3 RD 1990).

3.1.4. *La autoliquidación complementaria en la Ley General Tributaria de 1963*

La regulación de las autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas ha sufrido varios vaivenes desde regulaciones excesivamente laxas, que favorecen el cumplimiento tardío, a otras demasiado estrictas, que impiden las regularizaciones voluntarias.

Cuando se promulgó la LGT de 1963 prácticamente no había autoliquidaciones, por lo que el incumplimiento se refería a las declaraciones, constituyendo infracción tributaria simple su presentación fuera de plazo.

El Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, previó un plazo de prórroga en las declaraciones-liquidaciones «desde la finalización del período voluntario hasta la fecha de su ingreso» (art. 92.1) con un recargo del 5% de la deuda.

El Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, modificó dicho reglamento elevando el recargo de prórroga al 10%. Ello planteó el problema de aplicar un tipo inversamente proporcional al tiempo transcurrido a un sistema ya extendido a la gran mayoría de los tributos, si bien cabía entender que era compatible con el interés de demora devengado por los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo (art. 61.2 LGT 1963), al estar el período de prórroga fuera de plazo.

Luego se produjeron diversas modificaciones del art. 61 LGT 1963 previendo la exigencia de recargos, intereses e, incluso sanciones en las autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento: la Ley 10/1985, exigía el interés de demora, sin perjuicio de las sanciones exigibles por las infracciones cometidas (14); la Ley 46/1085, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, fijó un interés mínimo del 10% de la deuda tributaria;

(14) Ello podía implicar una infracción grave en caso de omisión de ingreso, lo que resultaba excesivo ante la voluntariedad del ingreso y, tras un desarrollo en un exceso reglamentario por el RD 2631/1985 imponiendo sanciones por infracción simple en estos casos, demorada su aplicación al 18 de enero de 1986, la norma no llegó a entrar en vigor.

la Ley 18/1991, del IRPF, fijó un recargo único del 50%, limitado al 10% en los tres primeros meses de retraso, y del 100% si no se efectuaba el ingreso; la Ley 25/1995 estableció unos recargos sin intereses de demora ni sanciones del 5, 10 o 15% si el retraso era hasta 3, 6 o 12 meses, respectivamente, y del 20% más intereses de demora a partir del año. Los recargos del 50 y del 100% fueron declarados inconstitucionales por las SSTC 276/2000 y 291/2000 por su naturaleza sancionadora e imponerse de plano, vulnerando el derecho a no padecer indefensión.

3.2. Régimen de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

3.2.1. *La solicitud de rectificación del art. 120.3 de la Ley General Tributaria*

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contempla en el apartado 3 del art. 120 tres supuestos en los que el obligado tributario puede solicitar la rectificación de las autoliquidaciones (Martín Queralt *et al*., 2023: 433), si bien el tercero no implica propiamente su modificación:

a) Cuando considere que la autoliquidación presentada ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, instando su modificación conforme al procedimiento establecido en los arts. 120.3 LGT y 126 a 129 RGAT, dé o no lugar a un ingreso indebido, a diferencia del RD de 1990. Como subraya la Exposición de motivos del RGAT, esta unificación de tratamiento es la que ha llevado a regular el procedimiento de rectificación en este reglamento, en vez de recogerlo en el Real Decreto 520/2005, de revisión en vía administrativa (parágrafo IV). Dicho procedimiento establece unas especialidades en los pagos a cuenta y en las solicitudes de devolución (legitimando a los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones). Terminará mediante liquidación provisional recogiendo la rectificación solicitada, modificándola (fijando una deuda o devolución distinta) o denegándola, o por caducidad imputable a la inactividad del obligado tributario (tres meses, art. 104.3 LGT). El plazo máximo para notificar la resolución es de 6 meses, transcurrido el cual se podrá entender desestimada (art. 128.4 RGAT), norma de excepción por vía reglamentaria que contraviene la reserva de ley del artículo 105.c) CE (Pérez Royo, 2023: 316).

b) Cuando la rectificación de la autoliquidación presentada origine una devolución derivada de la normativa del tributo regulada en los arts. 31 y 124 al 127 LGT y desarrollada en los arts. 122 a 125 RGAT (15). El plazo para efectuar la devolución es de seis meses, contados desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o si estuviese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa. Concluirá mediante acuerdo o resolución reconociendo el derecho con liquidación provisional, por caducidad o el inicio de un procedimiento de verificación de datos, comprobación

(15) Según el art. 31.1 párrafo 2º LGT: «Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo».

limitada o inspección (art. 127 LGT y 125 RGAT). Transcurrido el plazo sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración, está abonará de oficio el interés de demora del artículo 26 LGT sobre el importe de la devolución que proceda (art. 31.2 LGT). La segunda consecuencia de la falta de resolución es el silencio positivo, como regla general, al iniciarse a instancia de parte (art. 104.3 LGT) (16). En todo caso, el plazo parece excesivo para una mera corrección formal, que normalmente se hará mediante su tratamiento informático rectificando los errores materiales o contrastando los datos declarados (Pérez Royo, 2023: 311), salvo que se contemple la posibilidad de solicitar información adicional, como sucede en el procedimiento de devolución del IVA a no establecidos (art. 119 bis LIVA).

c) Cuando la rectificación de la autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, conforme a los arts. 32 y 221 LGT (duplicidad, pago excesivo e ingreso de deudas o sanciones prescritas) y 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA) (17). Se realiza en dos fases: declarativa, para los supuestos del art. 221 LGT, y ejecutiva, para todos los supuestos de pago indebido con anulación del acto que lo exigió (procedimientos de revisión, procedimientos de rectificación de autoliquidaciones a instancia del obligado tributario o procedimientos de aplicación de los tributos, art. 15 RGRVA). Puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. El plazo es de 6 meses desde la solicitud o la notificación de inicio, transcurrido el cual se entenderá desestimada o caducado el procedimiento, respectivamente. La Administración abonará de oficio el interés de demora devengado desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (art. 32.2 LGT) (18). El apartado 4 del art. 221 permite instar la rectificación cuando el obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, reconduciendo la solicitud a la vía del art. 120.3 LGT.

En todos los supuestos, la solicitud podrá presentarse ante el órgano competente dentro del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración tributa-

(16) Salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los procedimientos de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio, o que disponga otra cosa en su normativa reguladora (art. 104.3 párr. 2º LGT). En el IRPF, la propia ley establece el silencio positivo en su artículo 103 3.

(17) Aunque se incluye entre los procedimientos especiales de revisión, no es propiamente revisor pues no se anula ningún acto administrativo, constituyendo una actuación más propia de gestión en la que los órganos de recaudación deberán reconocer el derecho y proceder a su devolución (Herrera Molina *et al.,* 2022: 292). También por el hecho de que puede ser objeto de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

(18) La STS 299/2021, de 4 de marzo, declaró que la cantidad devuelta en virtud de la rectificación de una autoliquidación por unas actuaciones inspectoras que reconocieron una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, al encontrarnos con la devolución de un ingreso indebido (FJ 2).

ria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa de cada tributo o la devolución de ingresos indebidos correspondiente (art. 66 LGT) y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva (art. 101.3 LGT). No obstante, en el caso de opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán modificarse salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. Ello es así, salvo que los datos no se pudiesen declarar en plazo por causas ajenas a la voluntad de los obligados tributarios, como dicen las SSTS 1786/2017, de 22 de noviembre (ECLI:ES:TS:2017:4320) y 1404/2021, de 30 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4394).

Cuando la Administración tributaria formule una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si ésta ha sido practicada por motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario, por afectar a elementos de la obligación tributaria no regularizados (art. 126.3 RGAT), entendiendo por tales cualesquiera cuestiones no incluidas en el objeto de la comprobación (Herrera Molina *et al*., 2022: 82).

Tampoco puede solicitarse la rectificación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, pero en tal caso podrá realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento y deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite (art. 126.2 RGAT), para lo que deberá apreciar si ha existido error de hecho o de derecho, como señala la STS 715/2023, de 29 de mayo (FJ 2; ECLI:ES:TS:2023:2333) (19).

Cabe plantearse si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, y una vez firme tal desestimación dentro del plazo de prescripción, puede instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud. La STS 145/2021, de 4 de febrero, concluye que el contribuyente puede solicitar una segunda vez la rectificación y la devolución de ingresos indebidos dentro

(19) Reiterando la doctrina jurisprudencial expresada en las SSTS 442/2019, de 1 de abril, rec. núm. 5613/2017, y 650/2020, de 3 de junio, rec. de casación 6466/2017, declara que «no resulta obligado en todo caso, en aquellos supuestos en que la rectificación pretendida por el declarante se refiera al valor de los bienes afectados por el tributo, que la Administración inicie un específico procedimiento de comprobación de valores por el sólo hecho de que el reclamante acompañe a su petición informes técnicos de valoración en apoyo de su petición de rectificación, aunque sí deberá analizar este elemento en orden a determinar si era procedente o no, en cuanto al fondo, aquella rectificación, a cuyo efecto deberá razonar sobre la concurrencia o no de los presupuestos de la misma (esto es, sobre si se ha constatado en el supuesto de hecho la existencia de un error de hecho o de derecho)".

Se evidencia que no hubo tal error, sino el intento del declarante de desvirtuar su propia declaración del valor de un bien, al iniciarse la inspección, aplicando el beneficio fiscal de la reducción del 95% por transmisión de empresa en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Se ha motivado debidamente la inexistencia del error, pues ese mismo valor que se dice erróneo se había utilizado en otros impuestos, sin solicitar su rectificación, y se ha verificado la coherencia del valor declarado con el valor catastral, más próximo al declarado que aquel por el que se pretendía rectificar.

del plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66 c) LGT. Concreta que «una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada», como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía no susceptible de ser gravada (FJ 7; ECLI:ES:TS:2021:447) (20).

La solicitud de rectificación deberá identificar la autoliquidación que se pretende rectificar y deberá acompañarse de la documentación y justificación en que se sustente y, en su caso, la justificación del ingreso efectuado, así como el medio elegido para obtener la devolución (arts. 126.4 y 5 y 132 RGAT).

La resolución dictada será susceptible de recurso de reposición (art. 222.1 LGT) o reclamación económico-administrativa (art. 227.2.*b*) LGT).

3.2.2. *La autoliquidación complementaria del art. 122 de la Ley General Tributaria*

Se produce cuando el obligado tributario considera que en la autoliquidación presentada efectuó un ingreso inferior o una cantidad a devolver o a compensar superior a la legalmente procedente, es decir, cuando es perjudicada la Administración y su finalidad es completar o modificar otra presentada con anterioridad (art. 122.2 LGT). Deberá constar el importe a ingresar superior o la cantidad a devolver o a compensar inferior, identificando la obligación y período a que se refiere, y si se hace espontáneamente fuera de plazo se abonarán los recargos e intereses que se mencionan más abajo, sin imposición de sanciones (art. 27 LGT). Al igual que la solicitud de rectificación, la presentación podrá realizarse en el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación (art. 122.1 LGT) y antes de que ésta haya practicado liquidación definitiva (art. 101.3. LGT).

Después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos, no podrán modificarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación, conforme al artículo 119.4 LGT, sin perjuicio de la posibilidad de presentar alegaciones y aportar documentos, como se apuntó en el epígrafe anterior.

La vigente LGT recogió en su art. 27 el sistema de cuatro recargos graduales en función del retraso (véase apartado 3.1.4), y la Ley 36/2006 añadió un apartado 5 estableciendo una reducción del 25% siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda más el recargo al tiempo de su presentación.

Más recientemente, la Ley 11/2021, de prevención del fraude fiscal, ha suavizado y atemperado los recargos por cada mes de retraso, alcanzando un importe del 1 al 12% durante el primer año y, a partir de entonces, del 15% más el interés de demora. Dichos recargos son compatibles con los recargos e intereses del período ejecutivo si se presenta la autoliquidación sin ingreso.

(20) Sobre la rectificación de autoliquidaciones pueden verse también las SSTS 777/2023, de 12 de junio, 715/2023 de 29 de mayo o 700/2023, de 24 de mayo.

Llama la atención que el art. 122 LGT incluya también la posibilidad de presentar declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, mientras que el art. 120 LGT sólo se refiera a las autoliquidaciones. Ello ha sido resuelto en el art. 130 RGAT que contempla el procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, aunque lo más correcto habría sido mencionarlo en la ley.

Junto a la solicitud de la rectificación de autoliquidaciones y la regularización espontánea, otros procedimientos para instar la corrección de errores en la vía administrativa son los de verificación de datos y de rectificación de errores (Gil Cruz, 2023: 152 y ss.).

4. EL PRETENDIDO SISTEMA "ÚNICO" DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS

4.1. Ejes de la reforma en la Ley General Tributaria

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la LGT, introduce las autoliquidaciones rectificativas en el artículo 120, modificando el apartado 3 y añadiendo un apartado 4.

El art. 120.3 LGT incorpora un segundo inciso en el párrafo primero disponiendo que «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». El nuevo apartado 4 obliga a presentar una autoliquidación rectificativa en esos casos utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme al artículo 98.3 LGT –que habilita para ello a la Administración–, «con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad».

La autoliquidación rectificativa aúna la autoliquidación complementaria y la solicitud de rectificación. En consecuencia, la rectificativa alcanza, además de completar o modificar la ya presentada, a su rectificación y, como advierte Génova Galván, su propósito procedimental es reemplazar la autoliquidación previamente presentada, en los términos en que se pronuncian los artículos 122.3 de la LGT y 118.1 párrafo 2º RGAT (2024: 50).

Se ha añadido también un cuarto párrafo al art. 120.3 LGT para el caso concreto de que no se hubiera efectuado ningún ingreso en la autoliquidación inicial, disponiendo que: «cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación». En este caso no hay obligación de pago y se reducirá (verbo más correcto) hasta la cuantía que proceda. En consecuencia, podrán darse tres situaciones a raíz de la solicitud de rectificación si ésta es aceptada por la Administración: una devolución de cantidades debidas, una devolución por ingresos indebidos o un pago en la cuantía de la rectificación. En el primer caso se devengarán intereses de demora a partir de los seis meses de la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o de la presentación fuera de plazo (art. 31 LGT). En el segundo, desde la fecha del ingreso (art.

32 LGT). En el tercero, habrá que abonar los recargos e intereses del art. 27 LGT si la presentación es extemporánea.

Finalmente, se modifica por razones técnicas el art. 122.1 y se añade una disposición adicional vigésima sexta para adaptar las referencias normativas al nuevo sistema, como se verá a continuación.

4.2. Justificación

Esta materia no estaba en el Anteproyecto ni en el Proyecto de Ley, y se introdujo por varias enmiendas –4, 5 y 9– presentadas en el Congreso por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común (21).

La enmienda núm. 4 lo justifica en que la dualidad del sistema (solicitud de rectificación o autoliquidación complementaria) «genera con habitualidad confusión a los contribuyentes, especialmente cuando aprecian el error durante el plazo reglamentario de declaración, siendo cada vez más frecuentes las demandas de que se simplifique el proceso de corrección de estos errores a través de un modelo normalizado, con independencia del resultado de la regularización voluntaria». Añade que también se demanda por los obligados tributarios una mayor agilidad y celeridad en las solicitudes de rectificación. Con ello, el obligado tributario contará con un sistema único de corrección del error, ajustado al mismo modelo de la autoliquidación a corregir, beneficiándose de los programas de ayuda existentes para su confección y reduciendo las cargas administrativas en la fase de presentación, al no ser preciso que el obligado tributario aporte documentación acreditativa de su pretensión. En la fase de tramitación reducirá trámites y agilizará la corrección de los errores, especialmente aquellos que provocaron un perjuicio para el obligado tributario, ajustándose la información obtenida en el modelo normalizado de declaración e integrándose en el sistema ordinario de gestión tributaria, «lo que permite una adecuada combinación entre un imprescindible control y una agilidad en la corrección del error cometido».

La enmienda núm. 5 es de carácter técnico, para adaptar el contenido del art. 122.2 a la introducción del apartado 4 del art. 120, con una remisión de la presentación de la autoliquidación complementaria a las autoliquidaciones rectificativas (22).

(21) 121/000139 Proyecto de Ley por la que se modifica 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 [https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-139-2.PDF].

(22) Se modifica el último inciso del art. 122.2 párrafo primero: «Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley».

La enmienda núm. 9 prevé la adaptación normativa en los impuestos a los que se extiende el nuevo régimen (Merino Jara, 2023) (23), introduciendo una nueva disposición adicional vigésima sexta bajo el título "Adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas", con la siguiente redacción:

> "Cuando la normativa propia del tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación debe realizarse mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa".

Esta enmienda se justifica en la necesidad de adaptar las referencias normativas para «evitar posibles confusiones o incluso posibles litigios amparados en una simple cuestión de denominación técnica». Y reitera el beneficio que supone, para el obligado tributario, «contar con un sistema único de corrección del error, ajustado al mismo modelo de la autoliquidación a corregir, pudiendo beneficiarse, por tanto, de los programas de ayuda existentes para la confección de tal modelo».

Según la Exposición de motivos, el objeto y finalidad de la reforma es «seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria», mediante «un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones». Su pretensión es sustituir «el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación» pudiendo «rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa» (parágrafo I).

En suma, las enmiendas se centran en las demandas de simplificación y agilización del mecanismo de rectificación. Y la Exposición de motivos lo justifica en avanzar en la asistencia al contribuyente anticipando la devolución –pues la rectificación no precisa resolución administrativa–, dotar al mecanismo de más simplicidad unificando ambos sistemas y promover una mejora y mayor eficiencia en la gestión, con un único método de rectificación de las autoliquidaciones.

En torno a la motivación de las enmiendas, Cruz Amorós (2024) no entiende «que la medida pueda ampararse en la mejora de asistencia al contribuyente (que no lo demandaba)». Habría que saber en qué datos se funda la enmienda para apreciar esa demanda de los obligados tributarios. Se alude a la confusión por la dualidad de sistemas, especialmente cuando el error se aprecia en el período voluntario, y a una mayor celeridad y agilidad en las solicitudes de rectificación.

(23) Merino Jara se refiere a «una cuestión capital, cual es la habilitación legal, para concretar después a que tributos se extiende el régimen de las autoliquidaciones rectificativas». Siendo cierto que la disposición contempla que «la normativa propia del tributo (lo) establezca», su verdadera pretensión es adaptar las referencias normativas relativas a la solicitud de rectificación a la nueva figura de autoliquidación rectificativa. A mi juicio, la habilitación legal debería haberse realizado por las leyes de los respectivos tributos.

En cuanto a la agilización, al menos en el IRPF, desde 2018 cabía ya presentar una autoliquidación rectificativa con una nueva declaración, junto a la alternativa de solicitar la rectificación. En efecto, entrando en la web de la AEAT dentro de este impuesto en Declaraciones ya presentadas, y luego en Cómo modificar una declaración ya presentada (24), hay dos posibilidades (25):

- "Presentación por Renta WEB de rectificaciones de autoliquidaciones de Renta". Se elige el período impositivo de la autoliquidación y se modifican los datos. Tiene el inconveniente de no poder incorporar documentos justificativos.
- En Solicitudes, clicando en "Presentación de recurso o solicitud" (Procedimiento: GZ28 - Rectificación de Autoliquidaciones de Gestión Tributaria). Se puede indicar el motivo de la presentación y se pueden adjuntar justificantes.

Esta alternativa se incorporó por el Real Decreto 1074/2017, que modificó el RIPPF añadiendo el art. 67 bis para simplificar la subsanación voluntaria de errores cometidos en la presentación de una autoliquidación, utilizando el propio modelo de declaración, reduciendo las cargas administrativas y permitiendo a la Administración resolver estos procedimientos con mayor celeridad, como refiere la Exposición de motivos (parágrafo II). Siendo la justificación de la reforma del RIRPF en 2017 simplificar el modelo, añadiendo una alternativa a la solicitud de rectificación, llama la atención que la enmienda aluda a la "confusión" del sistema dual (autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación). El problema no es que haya una, dos o tres posibilidades –como en este caso–, sino que se explique claramente cuándo acudir a cada una.

En los demás impuestos es cierto que se logrará, normalmente, una mayor agilidad y celeridad en las solicitudes de rectificación, lo que beneficiará a los obligados tributarios e, incluso, a la Administración en caso de devengarse intereses de demora por devoluciones tributarias.

También se reducirá la carga administrativa al no precisar aportación de documentación acreditativa. En este sentido, se ha advertido como razón de la reforma la sobrecarga de trabajo del departamento de gestión de la AEAT ante los argumentos jurídicos y justificantes probatorios aportados en las solicitudes de devolución (Alarcón García, 2024). A mi juicio, el nuevo sistema puede suponer una menor carga para la Administración, pero puede generar incertidumbre a los que presenten las nuevas autoliquidaciones rectificativas, prevaleciendo el interés de Hacienda y la eficacia administrativa frente a las garantías que aportaban las solicitudes de rectificación. Y tal y como ha quedado tras el desarrollo reglamentario, habrá que ver hasta qué punto es más eficiente.

De otra parte, cabe dudar de la simplificación por el mantenimiento del sistema dual en los demás tributos, su compatibilidad con la solicitud de rectificación y el régimen de

(24) [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/declaraciones-presentadas/modificar-declaracion-presentada.html].

(25) Abajo a la izquierda indica que: «Puedes solicitar la rectificación de tu autoliquidación accediendo nuevamente a tu expediente de Renta a través de Renta WEB, desde el apartado de declaración "Modificar declaración presentada"». Y añade que: «También puedes solicitar la rectificación de tu declaración de renta presentando un recurso o solicitud de rectificación».

excepciones en el IVA e IIEE, como se verá después. Además, el nuevo sistema puede ser menos intuitivo en caso de autoliquidación complementaria, al exigir un modelo normalizado, en vez del original. Y en cuanto al beneficio que supone poder usar los programas de ayuda de las autoliquidaciones, actualmente hay elementos multimedia y programas de ayuda para instar las rectificaciones en la web de la AEAT.

4.3. Ámbito de aplicación

4.3.1. *Material*

Se aplica a los tributos cuya normativa reglamentaria ha sido reformada por el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, que modifica los reglamentos específicos de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales (en adelante, IIEE) y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI), para implementar este nuevo sistema en dichos tributos. Por tanto, se incluyen las tres figuras más importantes de nuestro ordenamiento tributario –IRPF, IS e IVA– junto a los IIEE y el IGFEI. Los preceptos reglamentarios que lo recogen son los arts. 67 bis RIRPF, 59 bis RIS, 74 bis RIVA, 3 bis RIGFEI, y en el RIIEE los arts. 44 bis referido a los Impuestos Especiales de Fabricación, 140 bis para el Impuesto Especial sobre el Carbón y 147 bis relativo al Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Dado que todos estos preceptos reglamentarios son idénticos, con la salvedad del RIVA y el RIIEE, por las excepciones adicionales a la aplicación de la autoliquidación rectificativa a las que luego se hará referencia (recogidas en el primer apartado de los artículos citados), las menciones a la normativa modificada se harán al RIRPF.

4.3.2. *Temporal*

Se hace referencia en este apartado al plazo de presentación de las autoliquidaciones rectificativas y a su entrada en vigor en los impuestos a los que se aplicará.

La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar en el plazo de cuatro años que tiene la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el obligado tributario para solicitar la devolución que, en su caso, proceda, aunque la modulación de los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre las leyes tributarias declaradas inconstitucionales ha desarmado su practicabilidad, recortando las facultades de solicitud de rectificación de autoliquidaciones (García Novoa, 2023) (26). Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea (art. 67.bis.2 RIRPF), lo que tendrá consecuencias si hay deuda tributaria por el pago de los recargos e intereses pertinentes. Ello sucederá cuando de la rectificación efectuada

(26) La doctrina prospectiva iniciada con la STC 45/1989 y seguida por otras muchas, como la STC 182/2021, considerando situaciones consolidadas «las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada, ex artículo 120.3 a dicha fecha», ha sido avalada por la STS 978/2023, aunque esta última sentencia del Tribunal Constitucional no aclare qué intereses justifican limitar las facultades de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones.

resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada, o cuando la rectificación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa sin generar una cantidad a devolver [art. 67.bis.4 a) y c) RIRPF].

En cuanto a su vigencia en los distintos impuestos, de conformidad con la disposición final 11.d) del Real Decreto 117/2024, la regulación de la autoliquidación rectificativa entrará en vigor cuando lo haga la orden del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración.

No ha habido tiempo para incluirlo en el IRPF de este año, y el primer modelo en el que se ha implementado ha sido el 303 de IVA para el mes de septiembre, en caso de presentación mensual, y para el tercer trimestre de 2024, si el periodo de liquidación es trimestral. Por lo tanto, en octubre de 2024 será cuando se podrá aplicar el nuevo procedimiento de autoliquidación rectificativa en el IVA. El nuevo modelo se ha aprobado por la Orden HAC/819/2024, de 30 de julio (publicada el 5 de agosto), por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución. Por lo tanto, como especifica la Exposición de motivos, no podrán rectificarse a través del modelo las autoliquidaciones de periodos anteriores a septiembre de 2024, para los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual, o al tercer trimestre de 2024 para los sujetos pasivos con periodo de liquidación trimestral.

En caso del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades se incluirá el nuevo procedimiento en las OM de los modelos correspondientes al ejercicio 2024, es decir, las autoliquidaciones que se tendrán que presentar en 2025, según se dijo en la reunión de los grupos de trabajo del Foro de Asociaciones de la AEAT de 4 de abril de 2024 (AEDAF, 2024a).

En el resto de los impuestos la previsión es que se apruebe en la OM del modelo 587 del IGFEI (Orden HFP/826/2022), y en los modelos de los IIEE a partir de 2025.

4.4. Contenido y alcance: su implementación en el modelo 303 del IVA

De acuerdo con el nuevo art. 67 bis apartado 3 RIRPF, la autoliquidación rectificativa deberá contener los siguientes extremos: una mención expresa de que se trata de una autoliquidación rectificativa; la obligación tributaria y período a que se refiere; la totalidad de los datos que deban ser declarados; otros que puedan establecerse en la Orden ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, tales como los motivos de rectificación (el modelo 303 del IVA distingue según obedezca a discrepancia de criterio interpretativo o a otro motivo); así como los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión. Entre los datos adicionales que se establecerán en la orden ministerial estarían, si es negativa, el medio elegido para la devolución (art. 126.4 RGAT) mediante transferencia, cheque cruzado o compensación (art. 132 RGAT) –el modelo 303 incluye la transferencia y la compensación– y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

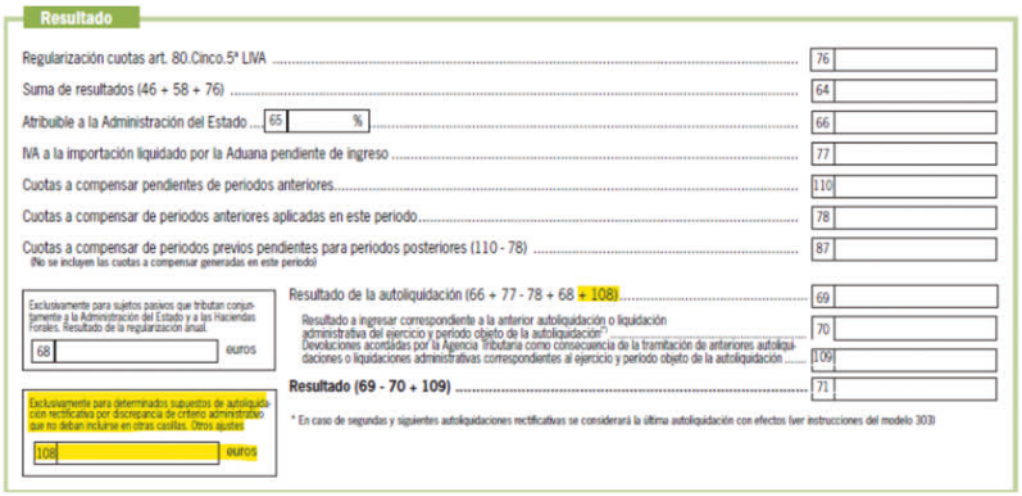
Como puede observarse, no se menciona la documentación en que se basa la solicitud de rectificación, que recoge el art. 126.5 RGAT para el procedimiento de rectificación de autoli-

quidaciones. La transformación por la Ley 13/2023 de un procedimiento iniciado por solicitud y terminado por resolución, en una autoliquidación, imposibilita *a priori* la aportación de documentación acreditativa de la pretensión (Villegas Almagro, 2024: 117).

La citada Orden HAC/819/2024, por la que se aprueba el modelo 303 IVA, introduce dos nuevas casillas, 108 y 111, y añade dos nuevos apartados con el título "Rectificativa" (5), para indicar el motivo de la rectificación, y "Rectificación" (9), donde está la casilla 111 relativa al importe de la devolución (27). Debería darse un nombre más preciso a este último apartado para evitar confusiones, p.ej., rectificación con derecho a devolución por ingresos indebidos.

En la página 3, la casilla 108, dentro del apartado "Resultado" del modelo, debe rellenarse con el importe en euros en caso de discrepancia de criterio administrativo, cuestión no contemplada expresamente en la reforma reglamentaria. La Nota aclaratoria de la AEAT sobre autoliquidaciones rectificativas del modelo 303 indica que su objeto es «permitir aquellas rectificaciones para las que no exista una casilla específica en el modelo. Esta casilla exclusivamente se podrá cumplimentar en aquellos casos en los que la autoliquidación rectificativa se deba a una discrepancia de criterio administrativo cuyo ajuste no pueda realizarse a través del resto de casillas del modelo». Y añade que «su cumplimentación será extraordinariamente excepcional» (28). El importe de este ajuste se tendrá en cuenta en el cálculo del resultado de la autoliquidación (casilla 69).

Figura 1

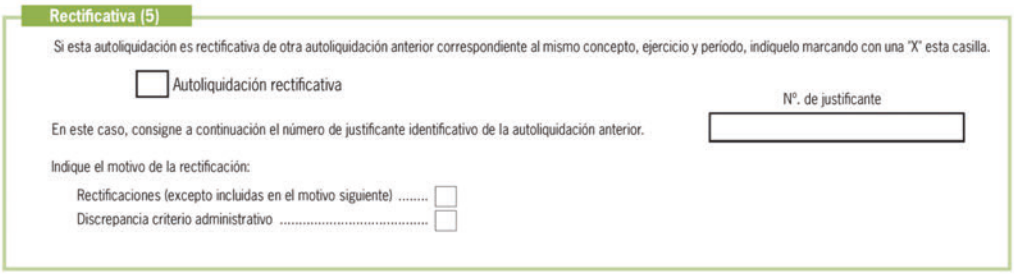


(27) Puede verse en [https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/Anexo-Modelo-303.pdf] (último acceso el 17-7-2024).

(28) Dicha nota aclara que la discrepancia de criterio administrativo se refiere a los supuestos en que, no existiendo vulneración de norma de rango superior, existe discrepancia en la interpretación de la norma. Añade que su aplicación será residual y operará cuando el contribuyente discrepe de algún criterio administrativo que no pueda rectificarse con la mecánica prevista para la liquidación. Pone como ejemplo cuando el contribuyente considere que no existe una casilla prevista al efecto o cuando el criterio suponga contravenir alguna validación del modelo.

En la misma página, el nuevo apartado 5, "Rectificativa", contiene cuatro casillas. Una para marcar que se trata de una autoliquidación rectificativa, otra para consignar el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior, y dos más para marcar el motivo de la rectificación, según se trate de "Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)" o "Discrepancia criterio administrativo". Las instrucciones del modelo precisan que «es posible en una misma autoliquidación rectificativa indicar los dos motivos anteriores», pero ello impediría saber a qué obedece cada ajuste, por lo que no sería operativo.

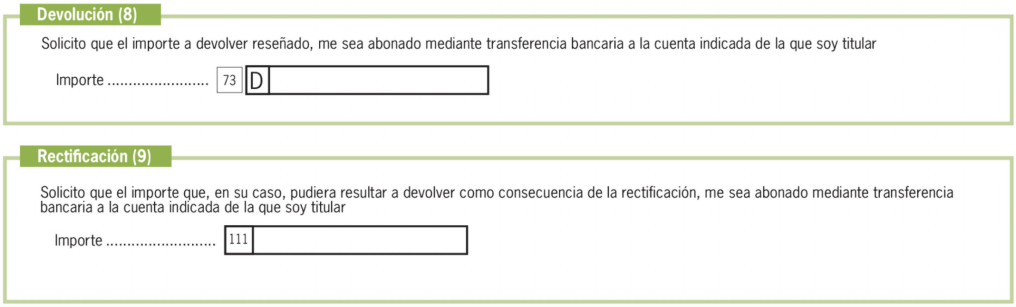
Figura 2



En la página 6, la casilla 111 está en un nuevo apartado 9 denominado "Rectificación", junto a los ya existentes para la "Compensación" (6), "Ingreso" (7) y "Devolución" (8). Observa la Exposición de motivos de la Orden HAC/819/2024 que «la nueva casilla 111 se crea para permitir que, en los casos de solicitudes de devolución, el contribuyente pueda diferenciar las que derivan de la aplicación de la normativa del Impuesto de aquellas que puedan corresponderse con una solicitud de ingresos indebidos teniendo en cuenta el diferente régimen de unas y otras devoluciones». Su objeto es «reflejar la parte del resultado negativo de una autoliquidación rectificativa que corresponde al resultado positivo de la autoliquidación rectificada esté ingresado o no», según indica el Manual Práctico IVA 2024 (AEAT: 8). En cambio, si derivan de la aplicación de la normativa se incluirán en el apartado 8 con el título "Devolución", donde se indica: «Solicito que el importe a devolver reseñado, me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular», incluyendo dicho importe en la casilla 73. Y si proceden de un ingreso indebido, en la casilla 111, como señala el Manual práctico IVA 2024. Sin embargo, el nuevo apartado 9 solo indica «Solicito que el importe que, en su caso, pudiera resultar a devolver como consecuencia de la rectificación, me sea abonado...», haciendo constar dicho importe en la casilla 111. En consecuencia, no se distinguen claramente las solicitudes de devolución que derivan de la aplicación de la normativa del impuesto de aquellas que se corresponden con una solicitud de ingresos indebidos. Más aún cuando las autoliquidaciones rectificativas con devolución pueden tener su origen tanto en ingresos derivados de la normativa tributaria como en ingresos indebidos (véase el epígrafe 4.6) y la forma de determinar los intereses de demora procedentes varía, dado el diferente régimen de unas y otras devoluciones contemplado en los arts. 31

y 32 LGT. Convendría indicar expresamente el tipo de devolución en los apartados 8 y 9.

Figuras 3 y 4



Veamos algunos ejemplos (29).

Ejemplo 1: rectificación declarando mayor ingreso. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1000, se advierte, dentro del plazo de declaración, que no se ha incluido un IVA repercutido de 200.

(29) Pueden verse más ejemplos en el Manual práctico IVA 2024 (AEAT, 2024: 236) y en el trabajo del Grupo de expertos en impuestos indirectos (AEDAF, 2024c: 5).

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa. En la página 3, apartado "Rectificativa" (5) habrá que marcar la casilla "Autoliquidación rectificativa" y el motivo "Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)", consignando el número de justificante de la primera autoliquidación. Y en la página 6, "Ingreso" (7) se incluirá el importe de 200. Si se hubiese presentado fuera del plazo de declaración (después del 20 de octubre), se aplicarían los recargos de regularización del art. 27 LGT y, en su caso, los intereses de demora.

Ejemplo 2: rectificación declarando menor ingreso. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1000, se advierte que se ha incluido un IVA repercutido de 200 que correspondía al cuarto trimestre.

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa. En la página 3, apartado "Rectificativa" (5) habrá que proceder como en el primer ejemplo. Y en la página 6, "Rectificación" (9) se incluirá el importe a devolver de 200 en la casilla 111. Al constituir una devolución de ingresos indebidos, Hacienda deberá abonar los intereses de demora desde la fecha del ingreso.

Ejemplo 3: rectificación solicitando una mayor devolución. Un contribuyente inscrito en el registro de devolución mensual presenta en plazo la autoliquidación correspondiente a septiembre con una solicitud de devolución de 1000. Posteriormente se percata de que había declarado unas ventas devengadas en octubre con un IVA repercutido de 200.

Habrá que presentar una autoliquidación rectificativa. Hay dos posibilidades. Primero, que se haya practicado la devolución de 1000. Se rellenará el apartado "Rectificativa" (5), como en el ejemplo 1, y se solicitará una devolución de 200 en el apartado "Devolución" (8), casilla 73. Hacienda tendrá seis meses para ordenarla, a partir de ese plazo deberá abonar los intereses de demora.

Segundo, que no se haya practicado la devolución solicitada en la autoliquidación inicial. Se hará como en el caso anterior, pero en la casilla 73 del apartado "Devolución" (8) se consignará un importe de 1.200. Si se optara por la compensación, en cualquiera de los dos supuestos, habría que rellenar la casilla 72 del apartado "Compensación" (6), en lugar de la 73.

Ejemplo 4: rectificación solicitando una devolución sobre una primera autoliquidación a ingresar. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1.000, se advierte que incluyó ventas devengadas en octubre, con un IVA repercutido de 1.500.

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa solicitando una devolución de 1.500, de los que 500 derivan de la normativa del tributo y 1000 corresponden a devolución por ingresos indebidos derivados de la autoliquidación presentada en primer lugar. En la página 3, apartado "Rectificativa" (5) habrá que proceder como en el primer ejemplo. Y en la página 6, consignará 500 en la casilla 73 del apartado "Devolución" (8) y 1.000 en la casilla 111 del apartado "Rectificación" (9).

Ejemplo 5: rectificación por vulneración de norma de rango superior. Presentada la autoliquidación del cuarto trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 2.100, posteriormente se percata que el tipo aplicable del 21% podría vulnerar la Directiva IVA 2006/112/CE, conforme a la cual debería operar el 10%, lo que ha supuesto un ingreso indebido de 1.100.

Podrá optar por solicitar la rectificación de la autoliquidación o presentar una autoliquidación rectificativa. En la página 3, apartado "Rectificativa" (5) habrá que proceder como en el primer ejemplo, marcando la casilla "Autoliquidación rectificativa" y el motivo "Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)". Y en la página 6, "Rectificación" (9) se incluirá el importe a devolver de 1.100 en la casilla 111.

Ejemplo 6: rectificación por discrepancia criterio administrativo. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1.000, Hacienda deniega la deducción de parte del IVA por 400. Sin embargo, recientes pronunciamientos del TSJ de Madrid permiten considerar esas cuotas como deducibles.

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa solicitando la devolución de ingresos indebidos. En la página 3 marcará la casilla 108 y en el apartado "Rectificativa" (5) habrá que marcar la casilla "Autoliquidación rectificativa" y el motivo "Discrepancia criterio administrativo", consignando el número de justificante de la primera autoliquidación. Y en la página 6 solicitará la devolución de 400 consignando su importe en la casilla 111 del apartado "Rectificación" (9).

Como puede observarse en estos ejemplos, dependiendo de la naturaleza del resultado de la autoliquidación rectificativa habrá que rellenar una u otra casilla. Si es positivo se incluirá en el apartado "Ingreso" (7). Si es negativo, en los apartados "Devolución" (8), "Rectificación" (9) o "Compensación" (6), según implique una devolución derivada de la normativa del tributo, una devolución de ingresos indebidos o un importe a compensar en períodos posteriores, respectivamente.

Con relación al último ejemplo, debería haberse dado una denominación más adecuada a la casilla de discrepancias (30), pues la vulneración de norma de rango superior puede obedecer a una discrepancia interpretativa. También tendría que permitirse incluir de modo completo los motivos de la rectificación, de forma que se acreditase su necesidad, y aportar la documentación que se estimase oportuna por el obligado tributario (31). Sin embargo, la Nota aclaratoria de la AEAT sobre autoliquidaciones rec-

(30) Como advierte la AEDAF, no se detalla ni explica si las discrepancias lo son con respecto al criterio de la Administración manifestado en algún procedimiento tributario, el criterio de la DGT, el de algún TEAR, el del TEAC o el de todos ellos. Tampoco se conocen el motivo ni el alcance de la distinción entre ambas casillas (AEDAF, 2024: 3 y 4).

(31) Véanse, al respecto, las observaciones la AEDAF al Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba, entre otros, el modelo 303 IVA (AEDAF, 2024b). La casilla 108 podría denominarse: "Supuestos de autoliquidación rectificativa presentada por discrepancia respecto de un criterio administrativo". La AEDAF plantea que se cree una nueva casilla 109, lo que parece adecuado para mayor claridad. Podría llamarse "Supuestos de autoliquidación rectificativa presentada por motivos distintos a la discrepancia respecto de un criterio administrativo". Añade la AEDAF que debería contemplarse la posibilidad de completar la información de la autoliquidación rectificativa con un documento que explique, con mayor detalle, el motivo de la rectificación para que los órganos de la Administración tributaria tengan un «mayor conocimiento y certidumbre de los motivos por los que se presenta la autoliquidación rectificativa», siendo especialmente relevante en los supuestos de discrepancia respecto de un criterio administrativo, pues ello «podría evitar que la Administración tributaria tuviese que emitir requerimientos a los contribuyentes, para aclarar y explicar en qué consiste esa discrepancia».

tificativas del modelo 303 sólo permite la presentación de documentación justificativa del motivo de la rectificación en el caso de solicitud de rectificación. Y destaca que «las autoliquidaciones rectificativas no permitirán la presentación de documentación ni efectuar alegaciones en el propio modelo» (32). La idea, según refiere la citada Nota, es que en los supuestos de rectificación por vulneración de norma de rango superior se siga el sistema de solicitud, para poder presentar alegaciones y/o documentación. De hecho, la orden ministerial que finalmente ha aprobado el nuevo modelo 303 no contempla tal contingencia.

En mi opinión, debería admitirse también dicha posibilidad de aportación en las autoliquidaciones rectificativas por discrepancia de criterio interpretativo. La presentación de pruebas y alegaciones con los fundamentos de derecho de la discrepancia permitiría evitar, en muchos casos, que la Administración aprecie la comisión de infracciones (Génova Galván, 2024: 54).

El principio de buena administración plasmado en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015 e, implícitamente, en los arts. 9.3 y 103 CE requiere que se permita la posibilidad de presentar alegaciones o documentos que faciliten la resolución con arreglo a derecho. La omisión de esta posibilidad podría equipararse a la omisión del trámite de audiencia, quebrando este principio consagrado jurisprudencialmente (Cortázar Gutiérrez, 2024: 69) (33). Como observa Collado la concreción de la buena administración en los procedimientos tributarios también requiere de la intervención del legislador (Collado Yurrita, 2024). Incluye las alegaciones bajo el paraguas de la buena administración Sanz Gómez, quien aboga por la necesidad de incluir en las autoliquidaciones rectificativas algún apartado que permita al contribuyente poner de manifiesto la existencia de un conflicto potencial, como sucede en el Código General de Impuestos francés o en la Ordenanza Tributaria alemana (2024: 230 y 231). En efecto, el *Code général des impôts* (CGI) prevé en el art. 1.727.II.1 la posibilidad de adjuntar una mención expresa (*indication expresse*) en la declaración o una nota adjunta indicando las razones de

(32) Concretamente, el apartado cuarto de la Nota, relativo a "información adicional", dice textualmente: «En la presentación de la autoliquidación rectificativa no está prevista con carácter general la presentación de documentación adjunta. A estos efectos el funcionamiento de la autoliquidación rectificativas no dista de la presentación de cualquier otra autoliquidación.

Tampoco el modelo tiene un texto libre que permita incorporar textos de alegaciones».

(33) Advierte esta autora que: «Ser oído en sus pretensiones es un derecho del obligado tributario que resulta impracticable a través de una simple corrección aritmética». *Ibídem*.

En tal sentido cabe mencionar la STS 1114/2023 de 12 de septiembre (ECLI:ES:TS:2023:3639), declarando nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, concebido dicho trámite como una garantía real del contribuyente «cuya efectividad debió haber preservado la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración». Concluye que se debe «considerar de forma irrenunciable la finalidad de la efectividad del trámite de audiencia, que se concibe como una garantía para la defensa de los intereses del contribuyente y que se proyecta sobre el conjunto del procedimiento y de la decisión que pone fin al mismo; y, en segundo lugar, enfocar esa garantía desde el prisma del principio de buena administración» (FFJJ 8 y 9).

hecho o de derecho por las cuales no ha declarado un elemento, o le ha dado una calificación favorable o ha aplicado un beneficio fiscal que la Administración consideró improcedente, lo que evitaría los intereses de demora (34). Por su parte, los arts. 150.7 y 155.4 de la *Abgabenordnung* (AO) disponen que el modelo oficial deberá contener una sección o campo de datos (*Abschnitt* o *Datenfeld*) que permita al obligado proporcionar la información que considere pertinente y que la Administración deberá analizar manualmente (35). Menciona el citado autor también el Código de Buenas Prácticas Tributarias del Foro de Grandes Empresas, cuyo apartado 2.4 prevé la posibilidad de presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones, manifestando los criterios seguidos en su preparación y los hechos en los que se basan, a efectos de exclusión de la responsabilidad en el ámbito sancionador (Sánz Gómez, 2024: 128 y ss.). En el Reino Unido se distingue entre el error genuino pese a actuar con un cuidado razonable (*genuine mistake*), que no implica sanción, y el error por descuido (*careless error*) al faltar dicho cuidado, con una sanción mínima del 15 por ciento (De la Feria y Tanawong, 2015: 13) (36).

La imposibilidad de presentar alegaciones y documentos, junto a la indeterminación de los casos de error, puede dar lugar a que el contribuyente, temeroso de una posible sanción, opte por no ejercitar el derecho a solicitar una devolución, al no disponer de ese margen de error (Cortázar Gutiérrez, 2024: 69).

En cuanto a su alcance, la autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad (art. 67 bis apartado 3 RIRPF).

La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación en los términos del art. 126.2 y 3 RGAT, con las mismas limitaciones en cuanto al plazo de prescripción y las liquida-

(34) Señala el CGI en su art. 1727 que no se exigirán intereses de demora en «las partidas tributarias respecto de las cuales un contribuyente dé a conocer, mediante indicación expresa en la declaración o acto, o en nota adjunta, las razones de hecho o de derecho que le llevan a no mencionarlas total o parcialmente, o a darlas una clasificación que, si estuviera justificada, daría lugar a una reducción de la tributación o a deducciones que posteriormente se reconozcan como injustificadas». Puede encontrarse en [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000044992184] (último acceso 28-7-2024).

(35) El art. 150 de la AO, relativo a la "Forma y contenido de las declaraciones tributarias", dispone en su apartado 7 que: «Si, de conformidad con el artículo 155, apartado 4, punto 1, las declaraciones fiscales que se presenten con un formulario prescrito oficialmente o se formulen mediante transmisión de datos a distancia de conformidad con el conjunto de datos prescrito oficialmente pueden dar lugar a una liquidación fiscal exclusivamente automatizada, el contribuyente deberá estar facultado para proporcionar información que, en su opinión, sea el motivo del tratamiento por parte de los funcionarios públicos en una sección o campo de datos de la declaración fiscal previsto a tal efecto». Puede verse en [https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html] (último acceso 28-7-2024).

(36) *Finance Act 2007, Schedule 24*. Puede verse en [https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/11/schedule/24/enacted] (último acceso 30-7-2024). El concepto *careless* (descuidado) fue introducido en 2007, sustituyendo al de *negligent* (negligente), y ha dado lugar a muchos litigios, aunque en la práctica no hay gran diferencia entre ambos términos (De la Feria y Tanawong, 2015: nota a pie 53).

ciones, provisionales (elementos ya regularizados) y definitivas, que se analizaron en la solicitud de rectificación (art. 67 bis apartado 5 RIRPF). En este punto, hay que recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la mera desestimación de la solicitud no constituye una liquidación (STS 145/2021, de 4 de febrero, FJ 5; ECLI: ES:TS:2021:447).

4.5. Excepciones al nuevo sistema

Frente a la previsión de la Ley 13/2023 de que la nueva figura sustituya en determinados tributos el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación, el RD 117/2024 alude en su Exposición de motivos a que dicha ley prevé "la posibilidad" de implantar un sistema único para corregir las autoliquidaciones. Y más adelante dispone que, pese a lo anterior, «el tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones se podrá utilizar cuando el motivo de la rectificación alegado sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior». Sin perjuicio de la bondad de la medida, ello echa por tierra la pretendida unidad del modelo. Y llama la atención la rotundidad del Preámbulo de la Ley 13/2023, que predicaba la sustitución del sistema dual en determinados tributos, en oposición al citado Real Decreto que lo mantiene vigente (Génova Galván, 2024: 47).

Con base en lo anterior, cabe mencionar tres excepciones a este sistema.

Primero, los impuestos a los que se siga aplicando el régimen dual.

Segundo, conforme a lo apuntado por el RD 117/2024, se exceptúa su obligatoriedad en el IRPF, el IS, el IVA, los IIEE y el IGFEI, donde "se podrá" seguir utilizando el sistema de solicitud de rectificación de autoliquidación de los arts. 126 a 128 RGAT cuando el motivo de la rectificación sea, exclusivamente, la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio Internacional. Añade la previsión reglamentaria que «si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa» (art. 67 bis.1 párr. 2º RIRPF).

De este modo, si se comete un error de hecho (ej. en la referencia catastral de un inmueble) y, además, no se está de acuerdo con la constitucionalidad de la norma, podrá optarse por incluirlo todo en una autoliquidación rectificativa, o bien presentar esta última modificando el error y solicitar la rectificación de la autoliquidación por el segundo motivo. Entiendo que se pueden presentar conjuntamente si se elige la primera opción, porque la norma reglamentaria no lo impide, aunque puede ser conveniente incluir cada motivación en una autoliquidación distinta para mayor claridad. Cabría, incluso, incluir tres razones diferentes en la misma autoliquidación: por vulneración de norma superior, por error de hecho y por discrepancia de criterio administrativo (el Manual práctico IVA 2024 advierte de la posibilidad de marcar los dos motivos de rectificación en la misma autoliquidación). Y como en el impreso solo se especifican dos y no se permite argumentarlos, sería la Administración quien debería requerir al contribuyente para determinar la causa de cada uno y a qué obedecen los nuevos datos. Si el único pretexto es la posible

vulneración de la norma aplicada por otra de rango superior, el sistema deja de ser obligatorio para convertirse en opcional.

La excepción en este segundo caso obedece a que, normalmente, la rectificación revestirá una mayor complejidad y la solicitud otorga una mayor seguridad jurídica por la posibilidad de aportar los razonamientos y la documentación precisa que justifique la solicitud, si bien con ello pierde el carácter único que se pretendía con el nuevo sistema y reviste, a mi juicio, mayor complejidad. La restricción reglamentaria es, seguramente, consecuencia del actual modelo de relación cooperativa, cuya finalidad es restaurar un marco de confianza mutua, basado en la buena fe y la transparencia, como lo describe Ribes Ribes (2021: 324), y la presión de los bufetes con alto volumen de negocio ante el posible quebranto de su cifra de negocios (Alarcón García, 2024).

Aun así, se echa en falta la mención al conflicto entre normas reglamentarias, como sería una orden ministerial que contravenga un real decreto (Rozas Valdés, 2024).

Tercero, en el ámbito del IVA y de los IIEE se establecen excepciones adicionales a la aplicación de la autoliquidación rectificativa, como en el caso de cuotas indebidamente repercutidas a determinados obligados tributarios en ambos impuestos (art. 129 RGAT) –cuya rectificación se efectuará en todo caso mediante el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones– o la modificación de cuotas en operaciones acogidas a regímenes especiales del IVA –servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica– (37). Así lo refiere también la Exposición de motivos de la Orden HAC/819/2024 en el IVA, contemplando los citados supuestos segundo y tercero como excepciones al nuevo sistema de rectificación como procedimiento general.

4.6. Procedimientos aplicables en las autoliquidaciones rectificativas

Lo primero que llama la atención es que la ley no regula, ni siquiera mínimamente, el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación rectificativa. Únicamente determina su obligatoriedad cuando lo establezca la normativa propia del tributo. Lo que hace el Real Decreto 117/2024 es recogerlo en la normativa reglamentaria de los impuestos a los que se va a aplicar, pero, como advierte Sánchez Blázquez (2023), se re-

(37) Así lo refiere la Nota aclaratoria de la AEAT sobre autoliquidaciones rectificativas - modelo 303, excluyendo de la vía general de autoliquidaciones rectificativas tres supuestos, con base en el art. 67 bis RIVA:

- Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios, cuya eventual rectificación requerirá en todo caso la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación.
- Las rectificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.
- Y las rectificaciones fundadas en la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior, donde el sujeto pasivo podrá optar entre presentar una autoliquidación rectificativa o bien una solicitud de rectificación de autoliquidación.

mite a otro procedimiento previsto para un caso distinto. Deberían regularse los aspectos básicos del nuevo procedimiento en la LGT.

La normativa distingue tres supuestos (art. 67 bis. 4 RIRPF):

a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 LGT.

b) Cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, y se tramitará conforme al «procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos» previsto en los artículos 124 a 127 LGT, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley. Ello supone aplicar el procedimiento relativo a devoluciones derivadas de la normativa tributaria, en vez del de solicitud de rectificaciones. En este punto habrá que diferenciar si las cantidades devueltas provienen de ingresos debidos o indebidos para el cómputo de los intereses de demora, pues el art. 120.3 al que se remite contempla ambos supuestos en los párrafos segundo y tercero. El plazo de devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa. Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa, para evitar dilaciones.

c) Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se reducirá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa. Para evitar la ejecución si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento (art. 52.3 RD 939/2005) con la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Conforme a lo anterior, si resulta a ingresar de acuerdo con los apartados a) y c) se aplicará el régimen de las autoliquidaciones complementarias. Mientras que si es a devolver se regirá por el procedimiento de gestión para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, si bien habrá que diferenciar si el exceso ingresado provino de ingresos debidos o indebidos para el cálculo de los intereses de demora.

5. DUDAS Y PERPLEJIDADES DEL NUEVO RÉGIMEN

La complejidad del sistema tributario se aprecia desde la LGT, ley que contiene "los pilares fundamentales del sistema tributario español" (38), hasta las que regulan cada

(38) Expresión utilizada por el Consejo de Estado en el dictamen número 1403/2003, de 22 de

figura tributaria. Baste reseñar que la LGT consta de 271 artículos y 26 disposiciones adicionales, la LIRPF 108 artículos y la abultada cifra de 58 disposiciones adicionales y el Manual práctico de Renta 2023 se extiende hasta 1919 páginas. A ello se añade la normativa autonómica en materia de tributos cedidos y propios, y la de los tributos locales. Con ello, la pretendida simplicidad de la reforma no deja de ser una quimera. Sobre este inextricable *corpus* legislativo, aderezado con las resoluciones de los tribunales y los criterios de la Administración, el contribuyente debe manejar su bisturí con la precisión de un cirujano interpretando y aplicando las normas tributarias, calificando los hechos y calculando el importe de la mayoría de los tributos que conforman nuestro ordenamiento fiscal. La existencia del régimen de autoliquidación requeriría que el legislador elaborase normas claras, públicas, inequívocas y no discrecionales (Calder, 2010:341).

Tampoco ayuda que ni siquiera el título del Real Decreto 117/2024 mencione las autoliquidaciones rectificativas, conteniendo tres materias dispares, cada una de las cuales debería haberse aprobado aparte, como señaló el dictamen del Consejo de Estado (39).

La Exposición de motivos de la Ley 13/2023 justifica la reforma en mejorar la gestión tributaria y avanzar en la asistencia al contribuyente unificando ambos sistemas, pero la pretendida unicidad, y su correlativa simplicidad, no se produce. De un lado, se mantiene el sistema dual en los tributos a los que no se aplica el nuevo sistema (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, tributos cedidos totalmente a las comunidades autónomas, tributos propios de estas y tributos locales) (40). De otro, la autoliquidación rectificativa es compatible con el régimen de solicitud cuando el motivo aducido sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de otra de rango superior. Y tampoco opera en la rectificación de cuotas indebidamente repercutidas en el IVA y los impuestos especiales, ni en la modificación de cuotas en los regímenes especiales del IVA. Es decir, hay tres ámbitos relevantes en los que no se aplica.

Hasta ahora había dos procedimientos de modificación: solicitud de rectificación y autoliquidación complementaria. Ahora se añade la autoliquidación rectificativa, que puede resultar a ingresar, a devolver o a minorar, y es compatible con la solicitud de rectificación. En las autoliquidaciones complementarias se presentaba el mismo modelo

---

mayo, relativo al anteproyecto de la que luego sería la Ley 58/2003.

(39) Se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas modificando el RGAT y se reforma también el RGR. Propone como título: "Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla el nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas y se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero". Dictamen número 1468/2023, de 11 de enero de 2024.

(40) Sin perjuicio de que, como observa González Martínez, las comunidades autónomas y entidades locales «por la vía de la competencia en materia de gestión… podrán incorporar la autoliquidación rectificativa en su ámbito tributario» (2024: 3). A mi juicio, si ello se hiciera, provocaría desigualdades y pérdida de derechos de los obligados tributarios de aquellas comunidades o entidades locales que lo apliquen cuando la rectificación se funde en discrepancias interpretativas.

que se usó en la original, ahora habrá que usar un modelo normalizado que no es sencillo de entender, como se ha visto con el nuevo modelo 303 ¿Mayor simplicidad?

Si la medida es tan positiva para los contribuyentes debería haberse extendido al resto de impuestos estatales, a los cedidos a las comunidades autónomas, a los propios de éstas y a los de las corporaciones locales. Y si realmente se quiere beneficiar a los obligados tributarios debería establecerse como sistema opcional en todos los casos, de modo que fueran éstos quienes eligieran el más favorable para sus intereses.

En cuanto a la mejora de la gestión tributaria, se produce al liberar a los órganos de gestión tributaria de los expedientes de solicitud de rectificación con devolución que se producirían sin las autoliquidaciones rectificativas, con un menor coste también en los intereses de demora a satisfacer, pero se mantendrá la carga de gestión en las solicitudes de rectificación por divergencias de interpretación de las normas de rango superior a las aplicadas en la autoliquidación (Cruz Amorós, 2024) o cuando obedezca a discrepancias exegéticas de otro tipo en las propias autoliquidaciones rectificativas, marcando la casilla de diferencias de criterio.

Entrando en la cuestión del rango normativo, el art. 120.4 LGT dispone la obligación de presentar la autoliquidación rectificativa «cuando lo establezca la normativa propia del tributo», sin especificar si es legal o reglamentaria. El artículo 31.3 de la Constitución recoge la obligación de establecer mediante ley las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público, como sería una autoliquidación con o sin ingreso. El artículo 8 h) LGT establece la reserva de ley tributaria para el establecimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones, lo que constituye una mera preferencia de ley, derogable por otra posterior. Las bases de la modificación se contienen en la LGT, pero se introduce modificando los reglamentos de cinco impuestos por las disposiciones finales 2ª a 7ª del Real Decreto 117/2024 y admitiendo por vía reglamentaria una excepción a la autoliquidación rectificativa no contenida en la ley. La Disposición final novena LGT habilita al Gobierno para dictar «cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley» cubriendo, a juicio del Consejo de Estado, las modificaciones que el proyecto introduce en el RGAT, el RGR y en los reglamentos de diversos impuestos específicos, al referirse el desarrollo reglamentario «a materias respecto de las que no existe reserva de ley» (41). Pero cabe entender que dicha disposición final contiene una habilitación genérica que no debe extenderse a los reglamentos de los concretos impuestos, pues éstos no constituyen un desarrollo reglamentario de la LGT (AEDAF, 2023: 3; Rozas Valdés, 2024). Y las leyes de estos impuestos no habilitan el desarrollo reglamentario de las autoliquidaciones. Más aún cuando incide en los derechos y garantías de los contribuyentes de los dos impuestos más importantes de nuestro ordenamiento (IRPF e IVA). En esta orientación, advierte Martín López que la conversión de la autoliquidación en un «elemento esencial… del sistema tributario en general… debería llevar aparejada la asunción de dicha figura en el radio de acción del principio de reserva de ley tributaria» (Martín López, 2011: 37). De otro lado, el sistema dual constituye un exceso reglamentario no previsto en la LGT y puede generar discordancias la mención a que las

(41) Dictamen del Consejo de Estado número 1468/2023.

referencias a la solicitud de rectificación se entiendan hechas a la autoliquidación rectificativa (disposición adicional 26ª LGT).

La reforma incide sobre el núcleo del sistema de aplicación de los tributos, que descansa en las autoliquidaciones, fruto del deber de colaboración. Pero, en el ejercicio de sus deberes, los obligados tributarios tienen una serie de derechos y garantías constitucionales desarrollados por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, LPAC (arts. 13 y 53) y la LGT (art. 34), frente a las potestades tributarias. No hay que perder de vista la existencia de un derecho a contribuir mediante un sistema tributario justo, dado que «el art. 31.1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado» (STC 182/1997, FJ 6). La clave del Estado de Derecho está en el «equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas» (SSTS de 10 de febrero de 1986, FJ 1, ECLI:ES:TS:1986:548, y de 8 de noviembre de 2017, FJ 4, ECLI:ES:TS:2017:4078) y habría que reflexionar sobre la idoneidad de las autoliquidaciones «como germen de la gestión tributaria, analizándolas desde la perspectiva de un criterio de proporcionalidad entre la eficacia y agilidad en el desarrollo del procedimiento y la seguridad jurídica y garantías que han de acompañar a las actuaciones del sujeto pasivo» (Eseverri Martínez, 1995: 8) (42).

En este sentido, la STS 1008/2021, de 12 de julio, afirma que «se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario» dentro de un sistema de gestión en masa, donde el ciudadano es el gestor y la Administración el controlador, y establece como criterio hermenéutico «que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria… no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidas» (FJ 2; ECLI: ES:TS:2021:2988). Y la STS de 28 de marzo de 2003, cuyo ponente era Gota Losada, no considera la rectificación de la autoliquidación como un enfrentamiento entre el contribuyente y la Administración, sino como «una norma de amparo, de tutela y protección del sujeto pasivo-liquidador de los tributos» que debería ir seguida «del obligado agradecimiento por el trabajo inherente a toda autoliquidación» (FJ 3; ECLI:ES:TS:2003:2149). En efecto, la posibilidad de rectificación por la vía del art. 120.3 LGT constituye una garantía fundamental para contrarrestar las potestades de la Administración frente al obligado tributario. Esta es una cuestión basilar en la reforma que se ha realizado y esas garantías pueden quedar gravemente dañadas ante el riesgo de sanción.

El fallo de la referida STS 1008/2021 considera la rectificación de la autoliquidación «el cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente –que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo–, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerar-

(42) Le llama la atención a este autor que aquello que nace como sentimiento de colaboración entre órgano administrativo y ciudadano se torne en instrumento represivo cuando la forma de entender la norma tributaria no se corresponda con la concepción de la Administración, abogando porque estas relaciones colaboradoras y sus consecuencias tengan efectos proporcionados cuando se demandan del contribuyente y cuando se refieren a los órganos de la administración (pág. 9).

lo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea». El nuevo sistema admite en estos casos la solicitud de rectificación, pero si se opta por la autoliquidación rectificativa –o ésta es obligatoria– no se habrá ingresado en plazo «a fin de no ser sancionado». En consecuencia, en los supuestos de autoliquidación rectificativa si, como es previsible, se lleva a cabo la devolución cuasiautomática –de forma más rápida y, en muchos casos, automática, como ha advertido la AEAT– (43), cabría apreciar posteriormente una infracción por obtención indebida de devoluciones (art. 193 LGT). En los eventuales casos de comprobación previa a la devolución, podría tipificarse como infracción por su solicitud indebida (art. 194 LGT) (44), y también podría apreciarse conducta infractora en la determinación de partidas negativas a compensar o deducir en periodos futuros contenida en una autoliquidación rectificativa, con base en su improcedencia (art. 195 LGT) (Sánchez Blázquez, 2023).

Para salvar esta dificultad, habría que ampliar la opción de presentar solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, además de a las cuestiones de legalidad de la norma, a todos los supuestos de discrepancias interpretativas, dejando las autoliquidaciones rectificativas exclusivamente para errores aritméticos o materiales. Para estos casos más sencillos puede ser un mecanismo adecuado (Cuyás y Puig, 2023).

Como ya se dijo, el Real Decreto 1074/2017 estableció la autoliquidación rectificativa en el IRPF, pero con carácter alternativo a la solicitud de rectificación. Y el objetivo también era facilitar la subsanación de errores con mayor celeridad reduciendo las cargas administrativas. Se hace en el propio modelo de declaración, sin actuación formal de comprobación –por lo que la resolución no tiene efectos preclusivos–, simplificando su posible finalización con la mera realización de la devolución, como en las que derivan de la normativa del tributo. Podría haberse ampliado este sistema al resto de tributos con carácter optativo, en vez de añadir una obligación más que no beneficia al contribuyente y crea más inseguridad jurídica.

Por parte de la AEDAF se ha aportado como solución, primero, modificar los reglamentos de los impuestos afectados dando al contribuyente la posibilidad de aportar la documentación acreditativa de su pretensión rectificativa. En esta orientación, observa González Martínez que el modelo de autoliquidación rectificativa debería incluir un apartado que permitiera al obligado tributario fundamentar su discrepancia y aportar las pruebas que la acrediten (2024: 5). Y segundo, cambiar el Reglamento Sancionador (aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre) haciendo constar que la Administración no podrá iniciar un expediente sancionador por las magnitudes afectadas por una autoliquidación rectificativa (AEDAF, 2023: 5). Ciertamente, si no se modifica este último la primera solución dará más garantías, pero no evitará las posibles sanciones.

(43) Como dice la nota de la AEAT de 19-6-2023 sobre las autoliquidaciones rectificativas: «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». Disponible en: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Autoliquidaciones_rectificativas.html].

(44) Para ello será preciso que la solicitud incluya datos falsos o bien deje de incluir datos relevantes, es decir, si existe mentira sobre los hechos. No si la solicitud es incorrecta por basarse en una aplicación incorrecta de la norma, como advierte Pérez Royo (2023, 464).

Se ha dicho que esta norma puede llevar al contribuyente «a asumir las posturas interpretativas de la Administración… para evitar ser sancionado, lo que supone una laceración insoportable de su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva» (Alarcón García, 2023). Se ha observado también que la sustitución del cauce del art. 120.3 por las autoliquidaciones rectificativas neutraliza un precepto «fundamental para equilibrar las posiciones jurídicas entre obligado y administración en un sistema basado en autoliquidaciones», advirtiendo de la conveniencia de introducir el derecho al error (García Novoa, 2023).

En efecto, de un lado, el riesgo de ser sancionado, unido a la imposibilidad de aportar la documentación justificativa de la discrepancia, puede hacer desistir al obligado tributario de presentar la autoliquidación rectificativa, limitando su derecho a la tutela judicial. De otro, el sistema de autoliquidaciones transfiere la responsabilidad de la determinación del tributo de la Administración al obligado tributario, lo que acrecienta la posibilidad de que éste cometa errores por falta de comprensión de la compleja, numerosa y cambiante normativa tributaria. Ya la STS de 28 de marzo de 2003 resaltó que «la implantación de la declaración autoliquidación como sistema de gestión de la totalidad de los impuestos ha convertido en liquidadores a los sujetos pasivos», cabiendo admitir que en la aplicación de las normas tributarias mantengan una interpretación distinta a la sostenida por la administración y, sobre todo, la posibilidad de errores de hecho y de derecho (FJ 3, rec. 3692/1998; ECLI: ES:TS:2003:2149). Puede ser un error en la formación de la voluntad del obligado tributario (error propio), que puede afectar a los componentes fácticos –p. ej., la creencia de obtención de una determinada renta– o normativos del tributo –p. ej., una calificación inadecuada–; o bien un error en la manifestación de la voluntad del obligado tributario (error obstativo), igualmente de hecho –p. ej., un dato incorrecto en la edad– o de derecho –p. ej., equivocación al poner el importe correctamente calculado con la normativa correspondiente– (Martín López, 2011: 44 y 45). Lo habitual en materia tributaria es que sea un error de prohibición en la creencia de que la conducta no tiene reproche sancionador por ser conforme a la norma, como advierte Gil Cruz, siendo el reverso de la antijuridicidad (45). Puede ser vencible, cuando haya razones para sospechar de la ilicitud y se cuente con medios para conocerla, o invencible cuando, ni aun aplicando las más elementales reglas de diligencia exigible, se podría haber evitado (Gil Cruz, 2023: 82 y ss.).

La ley francesa n. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, para un Estado al servicio de una sociedad de confianza (46), en su art. L123-1, prevé la posibilidad de rectificar sin sanción un primer error no malicioso en relación con una norma que regula relaciones entre la ciu-

(45) Así lo indicó la STS 351/2021.

(46) *Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance* que incorporó dicho artículo al Título II del libro primero del *Code des relations entre le public et l'administration.* El Capítulo III del Título II se denomina: "Derecho a la regularización en caso de error" (*Droit à régularisation en cas d'erreur*), y no "derecho al error" como, en general, se ha transmitido.

Dispone el art. L123-1: «*Une personne ayant méconnu pour la première fois une règle applicable à sa situation ou ayant commis une erreur matérielle lors du renseignement de sa situation ne peut faire l'objet, de la part de l'administration, d'une sanction, pécuniaire ou consistant en la privation de tout ou partie d'une prestation due, si elle a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invitée à le faire par l'administration dans le délai que celle-ci lui a indiqué. La sanction peut toutefois être prononcée, sans que la personne en cause ne soit invitée à régulariser sa situation, en cas de mauvaise foi ou de fraude*».

dadanía y el sector público, de modo espontáneo (sin requerimiento administrativo previo) o después de que la propia Administración haya sido consciente del error y le haya solicitado tal rectificación, siempre que la misma se realice en el plazo indicado por aquélla. Ello salvo que la Administración acredite mala fe o fraude del administrado (47).

La LGT excluye la sanción en caso de presentación espontánea de autoliquidaciones mientras que si hay requerimiento administrativo se aplicará la correspondiente sanción, salvo que concurra una circunstancia exculpatoria de la responsabilidad o se acredite la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones, amparándose en una interpretación razonable de la norma. La cuestión basilar es: ¿debe acreditar el contribuyente su diligencia o es la Administración quien debe probar su culpabilidad, como sucede en la legislación francesa con la demostración de la mala fe del contribuyente? Una carencia de nuestra normativa estriba en que el principio de culpabilidad fue sustituido en la LGT por el de responsabilidad (que usaba la Ley 30/1992 y ahora la Ley 40/2015) y en muchas ocasiones la Administración ha defendido que, para sancionar una conducta, basta con que ésta cumpla el tipo objetivo, siendo el obligado tributario quien debe explicar en qué interpretación razonable ha basado su conducta, invirtiendo la carga probatoria (Pérez Royo, 2023: 446 y 447) (48). Ello contraviene la presunción de inocencia y el principio de culpabilidad (art. 24 y 25 CE), como ha señalado el Tribunal Supremo, pues no cabe imponer una sanción a un obligado tributario por circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica con grandes medios económicos que reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y que se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida, si la interpretación, aunque errónea, es razonable (49). La mecánica interpretación administrativa de la culpabilidad en materia de auto cumplimiento, fundando en la simple negligencia la calificación del comportamiento infractor, ha agravado la carga del contribuyente obligado a autoliquidar, aumentando enormemente la litigiosidad o la falta de equidad en la aplicación del sistema tributario a los pequeños contribuyentes (Cruz Amorós, 2024). La doctrina jurisprudencial ha remarcado que en ausencia de culpa (dolo o negligencia), no cabe sanción, pero ante la actitud de la Administración sería muy importante recoger el derecho a la regularización en caso de error en nuestro ordenamiento.

(47) Se entiende que error se ha llevado a cabo de buena fe cuando no haya ignorado, «deliberadamente una regla aplicable a su situación» (art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l'Administration*).

(48) Observa este autor que el principio de culpabilidad, reflejado en la definición de las infracciones (acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, art. 183.1 LGT) no se recoge en la lista de los "principios de la potestad sancionadora", siendo suplantado por el de responsabilidad, cuya inspiración es distinta de la exigencia de culpabilidad propia del derecho sancionador (Pérez Royo, 2023: 446).

(49) Sentencia de 26 de septiembre de 2008, (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FJ 4, de 27 de noviembre de 2008, (rec. cas. núm. 5734 / 2005), FJ 9 y 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FJ 2. Ver también la STS 2735/2016, de 22 de diciembre, cuando afirma, con base en la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, «la normativa tributaria presume… que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor…» (FJ 7, ECLI:ES:TS:2016:5554). Como advierte la STS 662/2023, de 23 de mayo de 2023, no cabe el reproche sancionador por el mero comportamiento objetivo, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 8).

El *Libro blanco sobre la reforma del sistema tributario* del Comité de personas expertas apuntó «que debe estudiarse la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur» (2022: 32).

La *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español*, del Consejo de Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) planteó la incorporación del "derecho a rectificar los errores" en nuestro ordenamiento tributario. Aunque, más que una auténtica rectificación de errores constituye un mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria, excluyendo o mitigando las consecuencias del incumplimiento para reducir o evitar intereses de demora y sanciones en los primeros errores no dolosos cometidos por obligados tributarios al aplicar normativa fiscal, mediante una reforma de la LGT. Las propuestas consisten en «la posibilidad de excepcionar o reducir los intereses de demora en determinados casos», con base en la ausencia de dolo (4.1); «admitir rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración», causados por simple negligencia (4.2); objetivar al máximo la regulación de esa admisión, concretando cuántos errores se admiten, por impuesto y en cuánto tiempo (4.3); categorizar a los contribuyentes en función de dicho historial (4.4); y avanzar en la función preventiva, mediante las cartas aviso, las visitas preventivas y los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias (4.5 y 4.6). La propuesta principal es la 4.2, equiparable a la prevista en la normativa francesa, que considera equivalente a una presentación espontánea la presentación de una declaración en el plazo de 30 días desde la notificación de un requerimiento, aplicando en ambos supuestos una sanción del 10% (art. 1728.1.a *Code général des impôts*), aunque materialmente sería un recargo porque se impone pese a que la acción u omisión sea involuntaria (Sanz Gómez, 2024: 168). Cabe mencionar que las cartas de aviso pueden ser una buena medida para evitar requerimientos y sanciones, la AEAT ha enviado 80.000 en relación con la Campaña de Renta de 2023 (50).

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de noviembre de 2023 (rec. 15081/2023) ha exonerado a un contribuyente, pese a no apreciar interpretación razonable de la norma, en razón de la complejidad de las operaciones (reestructuraciones empresariales en caso de divorcio), y aplica el *droit à l'erreur* del derecho francés, reconocido por la Propuesta 3/2022 del CDC, dada la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de la Administración en la aplicación de los tributos a los contribuyentes, aunque el obligado tributario cuente con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal (51).

---

(50) De Portillo, J. (2024): "Hacienda envía 80.000 cartas de aviso por errores en las declaraciones de IRPF", *Expansión*, 4 de junio [https://www.expansion.com/economia/2024/06/04/665e07e4468aeb49478b459e.html].

(51) La complejidad de las normas contenidas en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y de las operaciones realizadas, sin que hubiese ocultación, opera como un factor que se debe tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario, con independencia de que éste haya contado con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal. Además de la acción o conducta infractora (elemento objetivo) debe de concurrir el elemento subjetivo (culpabilidad), y las circunstancias concurrentes acarrean serias dudas sobre el elemento subjetivo de la conducta infractora, dudas que en materia sancionadora deben de despejarse a favor del sancionado.

Este pronunciamiento puede abrir el camino a otros que contemplen el derecho a la regularización en caso de error como causa de exoneración, aunque tenga un carácter vencible o evitable, con base en la dificultad planteada por la operación realizada y la presunción de buena fe de los obligados tributarios. En torno a este principio, también es relevante su historial de cumplimiento en la evaluación de la culpabilidad, apuntado por la Propuesta 3/2022 y mencionado por el Plan de Control Tributario y Aduanero 2023, de manera que un primer error no malicioso podría llegar a considerarse no negligente por parte de la Administración tributaria, teniendo en cuenta la complejidad que reviste esta normativa (Lucas Durán, 2024).

El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero correspondiente al ejercicio 2024, publicado el 29 de febrero de 2024 en el BOE (52), continúa la revisión de los criterios de aplicación del régimen sancionador tributario con el fin de mejorar los procesos de detección de la culpabilidad, centrándose en las conductas de mayor gravedad. Con ello se busca «valorar la conducta previa del obligado cuando éste incurre en errores o pequeños incumplimientos involuntarios», especialmente cuando no haya perjuicio económico para la Administración y los «incumplimientos son cometidos ocasionalmente por obligados tributarios tradicionalmente cumplidores» (introducción y apartado A.5.1).

La inclusión del derecho al error en el ámbito sancionador tributario es una lógica consecuencia de la asunción por los obligados tributarios de la responsabilidad que conlleva el deber de colaboración a través de las autoliquidaciones en un sistema tributario cada vez más complejo y sofisticado, en el plano jurídico y tecnológico, donde los errores de hecho y de derecho no son una excepción. Pero no debería limitarse a su inclusión en el plan de control tributario, tendría que establecerse en la ley y ampliarse a las nuevas autoliquidaciones rectificativas, salvo que se acreditara mala fe.

Sanz Gómez propone una regularización inducida con un tratamiento equiparable al de los recargos de regularización del art. 27 LGT para la presentación de autoliquidaciones o declaraciones en el plazo de un mes desde la notificación del requerimiento, «salvo que la Administración acredite que la falta de presentación inicial se habría calificado como infracción dolosa o de mala fe» (Sanz Gómez, 2024: 172). Más adelante afirma que para hacerlo más gravoso que la regularización espontánea podría fijarse el 15%, superior al 11,25% de recargo reducido e inferior al 21% de sanción mínima por infracción leve con las reducciones por conformidad y por pronto pago y aquietamiento (Sanz Gómez, 2024: 233).

Otra alternativa sería incluirlo en el concepto de infracciones tributarias del art. 183 LGT, con la dificultad que supone definir el error y deslindarlo de la negligencia, o considerarlo comprendido en los supuestos de exclusión de responsabilidad del apartado d) del art. 179.2 LGT, que excluye la responsabilidad por infracción cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto último podría justificarse con base en que el error es debido al sistema de autoliquidaciones y a la profusa y compleja normativa –no solo tributaria, sino también civil, mercantil, administrativa, etc.- que debe aplicar el contribuyente, unido a que la letra d) no recoge un listado cerrado, al usar la expresión “Entre otros supuestos”, como refiere Orena Domínguez con relación a

(52) Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

la normativa foral de Guipúzcoa (2024: 3), que es más detallada que la LGT en este precepto dotando a su contenido de una mayor certeza (53).

Ciertamente, si no hay negligencia en el error no procede la sanción y cabría incluirlo en los supuestos de exención de responsabilidad del art. 179 LGT. Como en su momento advirtiera el Tribunal Constitucional: «es evidente que el error de Derecho –singularmente el error invencible– podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva», aunque no se contemple en la Ley General Tributaria –ni en la anterior ni en la vigente– (STC 76/1990, FJ 4). Junto al error invencible de tipo o de derecho (54), también habrá que considerar causas de atenuación de responsabilidad en situaciones de error vencible. Esto deberán determinarlo, caso por caso, los órganos jurisdiccionales, lo que podría suceder por la complejidad de la normativa que deba aplicar el contribuyente en una situación concreta, aunque no realice una interpretación razonable de la norma. Creo que sería oportuno explicitar otros supuestos de exención en el apartado d), incorporando el error invencible como ocurre en materia penal (art. 14 del Código Penal, que incluye el error de tipo y de prohibición), en garantía de una mayor seguridad jurídica. Y el error de prohibición debería tener en consideración la actuación previa de la Agencia Tributaria en casos similares, pues ello puede hacer pensar que la conducta es lícita, como observa García Díez (2023: 132), aunque no lo ha entendido así el Tribunal Supremo, inadmitiendo esta posibilidad en caso de simulación por prestación de servicios

(53) En efecto, el precepto homólogo al 179 LGT de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, tiene un carácter más amplio que aquél, al disponer su art. 184.2 que las acciones u omisiones tipificadas en las Normas Forales o en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

«d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con:

a') Las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, o de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y con las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.

b') Los criterios manifestados por la Administración tributaria en:

– Instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones;

– en las divulgaciones y comunicaciones a las que se refiere el artículo 81 de esta Norma Foral;

– o en las contestaciones a consultas tributarias escritas a que se refiere el artículo 83 de esta Norma Foral, formuladas por otros obligados tributarios, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales, siempre que dichos criterios no hayan sido modificados».

Además, en el País Vasco y Navarra no se ha modificado el régimen de las autoliquidaciones rectificativas.

(54) El error de tipo afecta la antijuridicidad y la tipicidad, mientras que el de prohibición se refiere a culpabilidad (Gil Cruz, 2023: 82).

a través de sociedades profesionales en la sentencia 1189/2022, de 27 de septiembre (ECLI:ES:TS:2022:3473) (55).

Considero también que en los casos de negligencia sin dolo debería excluirse del tipo infractor el "derecho a la regularización en caso de error", como una vía intermedia entre la sanción por infracción leve y los recargos del art. 27 LGT. Los recargos de regularización se incrementan en función del retraso y se exoneran de intereses de demora el primer año, lo que se justifica por su finalidad compensatoria –a partir del primer año–, disuasoria –del impago en el período voluntario– y de estímulo –del pago temprano fuera de plazo–, quedando reducido el recargo máximo del 15% al 11,25% por pago completo tras la presentación o en el período voluntario tras la liquidación. La sanción por infracción leve del 50% puede verse reducida un 30% por conformidad y otro 40% por pago y aquietamiento (art. 188.1 y 3 LGT), quedando reducida al 21%. Habida cuenta de que la regularización inducida procedería de un requerimiento administrativo, por su mayor gravedad frente a los supuestos de regularización voluntaria y al carecer de finalidad incentivadora o de estímulo (lo que da sentido a la exoneración de intereses), podría fijarse un recargo mínimo del 15% más los intereses de demora desde la finalización del período voluntario. Se vincularía su aplicación al pago íntegro tempestivo tras el requerimiento en el plazo de un mes, como ocurre en el derecho tributario penal con la atenuación de la pena (en ese caso el plazo es de dos meses, art. 305.6 Código Penal) (56). Podría valorarse la aplicación de la reducción del 25%, con lo que quedaría reducido al 11,25% más los intereses de demora, muy cercano al 10% del CGI, lo que parece razonable al ser un primer y único error generado por un deber de colaboración que precisa aplicar una normativa muy compleja. La exclusión de responsabilidad del art. 179 tendría un alcance más restrictivo, limitado a los casos de ausencia de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia, mientras que la regularización inducida en caso de error admitiría la negligencia, pero no la mala fe. Lo adecuado para una mayor seguridad jurídica sería añadir dos párrafos al art. 27 LGT apartados 1 y 2 con el siguiente tenor:

Art. 27.1 añadir un tercer párrafo: «No obstante, se asimilará a la declaración extemporánea y espontánea la presentación de la declaración o autoliquidación en el plazo de un mes desde que la Administración requiera al contribuyente por la comisión de un primer error no malicioso».

(55) Previamente la STS 1187/2020, de 21 de septiembre (ECLI:ES:TS:2020:3321), negó la posibilidad de aplicar una interpretación razonable de la norma cuando se acreditara la existencia de simulación por el carácter doloso de la misma (FJ 3), pero en esta nueva sentencia de 2022 se da un paso más sin tener en cuenta las circunstancias concretas del caso y el contexto temporal en que se produjeron los hechos, los años 2008 y 2009, cuando la Administración todavía no había actuado frente la simulación negocial intersocietaria. La propia jurisprudencia señala la dificultad de establecer una doctrina general que distinga la economía de opción y la simulación en estos casos (SSTS 1802/2019, de 17 de diciembre y 1710/2020, de 11 de diciembre), por lo que no debería negarse el error de prohibición en todo caso (García Díez, 2023: 133).

(56) Con el sistema vigente por aplicación de la Ley 11/2021 el 10% correspondería a un retraso de nueve meses y un día a diez meses, salvo que se ingrese el importe total de la autoliquidación y el recargo en el momento de la presentación, o en el período voluntario de pago si lo liquida la Administración, en cuyo caso se reduciría en un 25% (art. 27.5 LGT). Si el retraso es superior a doce meses el recargo sería del 15% o reducido del 11,25%, más los intereses de demora a partir del año.

Art. 27.2 al final del tercer párrafo: «Si deriva de un primer error no malicioso, en los términos del apartado 1 de este artículo, se aplicará un recargo del 15% más los intereses de demora desde la finalización del plazo establecido para la presentación o pago, y requerirá que el contribuyente efectúe el pago íntegro de la deuda y el recargo cuando proceda legalmente».

Si no se quisiera aplicar la reducción del 25% para afianzar su carácter disuasorio con un recargo del 15% -aunque no tendría mucho sentido por su carácter no malicioso-, habría que excluir su aplicación. Para ello bastaría con añadir al primer párrafo del art. 27.5 esta mención: "Esta reducción no se aplicará a los casos de error contemplados en el apartado 1 de este precepto".

Sería razonable también, dada la complejidad y variabilidad de la normativa tributaria, que se admitiera más de un error, diferenciando en función de los tributos y del tiempo transcurrido, admitiendo un error por impuesto durante el plazo de cuatro años (en este sentido Sanz Gómez, 2024: 226).

En tanto no se haga es importante su toma en consideración por la Administración y los tribunales. Desde esta perspectiva, advierte Collado la oportunidad de una aplicación limitada del denominado derecho al error vía interpretación por parte de la Administración española, en espera de la ley, que podría tomar ejemplo de la francesa, profundizando "en un concepto básico que debe potenciarse en la relación entre Administración pública y ciudadanos, no solo contribuyentes; esto es, la confianza" (Collado Yurrita, 2024). Dicho concepto básico enlaza con el principio de buena fe, que en materia tributaria supone la confianza legítima del contribuyente en las manifestaciones y actuaciones de los poderes públicos. Y una consecuencia de este principio es que la oscuridad de esas manifestaciones no favorezca a quien la haya provocado, del mismo modo que la interpretación de las cláusulas de un contrato no debe favorecer a quien ocasione la oscuridad, conforme al art. 1.288 Código Civil (Gorospe Oviedo y Herrera Molina, 2001: 145) (57).

(57) La buena fe constituye un principio general del Derecho aplicable a todos los ámbitos del ordenamiento. En el Derecho privado se consagró por el artículo 7 del Código Civil, según el cual "los derechos deben ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe". Y siendo un principio general del Derecho, aunque no lo mencione el Código civil, también será exigible en el cumplimiento de las obligaciones.

En materia administrativa, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, recoge en el art. 3.1.e) los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional que deben respetar en su actuación y relaciones las Administraciones públicas, derivados de la seguridad jurídica.

La buena fe supone que cuando el nacimiento de las relaciones tenga lugar como consecuencia de la conducta o actuación de más de una parte (Administración pública y administrado), estas habrán de adoptar un comportamiento leal en el procedimiento que ha de seguirse hasta el perfeccionamiento del acto jurídico y en las posibles reacciones frente al que hubiese nacido defectuoso. La confianza legítima parte del principio de la fe de los ciudadanos en que la actuación de la Administración no puede ser alterada arbitrariamente con importantes consecuencias, sobre todo, en el plano de la responsabilidad (González Pérez, 1999: 61 a 63 y 122).

6. CONCLUSIONES

La LGT 58/2003 contemplaba un sistema dual de autoliquidación complementaria cuando la autoliquidación originaria ocasionaba un perjuicio económico a la Hacienda Pública, y solicitud de rectificación cuando aquélla perjudicaba los intereses legítimos del obligado tributario. La Ley 13/2023 crea las autoliquidaciones rectificativas en determinados tributos para unificar el sistema dual, pudiendo rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado y sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

De igual modo que en los años setenta se generalizó el sistema de autoliquidaciones, esta norma traslada la rectificación de la autoliquidación al contribuyente y con una justificación similar: celeridad –de los ingresos tributarios o de las devoluciones– y supresión de la obligatoriedad del pronunciamiento administrativo previo –liquidación o contestación a la solicitud, respectivamente–.

En un sistema tributario en el que la aplicación de los tributos recae, mayoritariamente, sobre los obligados tributarios, hay que partir de la premisa de que la rectificación de la autoliquidación constituye una norma de amparo, tutela y protección de sus derechos frente a las potestades administrativas.

Con la nueva regulación, al sistema generalizado de autoliquidaciones y extensas obligaciones telemáticas se suma un aldabonazo más que incide en la línea de flotación de la aplicación de los tributos, rompiendo el inestable equilibrio de posiciones jurídicas. Se decanta en favor de la Administración y mermando la tutela judicial efectiva de los, cada vez más, obligados tributarios.

Pese a la mejora que supone la celeridad en las eventuales devoluciones, su pretendida simplicidad ha desembocado en un sistema más complejo, en el que a los anteriores supuestos se añade un tercero, las autoliquidaciones rectificativas, por lo que no se convierte en único.

Las autoliquidaciones rectificativas se han incluido en los reglamentos de cinco figuras impositivas, sin la necesaria remisión legislativa mediante sus respectivas leyes, e incluyendo una excepción que no figura en la LGT, lo que puede constituir una vulneración de la reserva de ley. Tampoco recoge la LGT las líneas básicas del nuevo procedimiento, remitiéndose en los reglamentos de esos impuestos al previsto para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, ni contempla el posible conflicto entre normas de carácter reglamentario.

Debería ampliarse la opción de presentar solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, además de a las cuestiones de legalidad de la norma, a todos los supuestos de discrepancias interpretativas, dejando las autoliquidaciones rectificativas obligatorias exclusivamente para errores aritméticos o materiales. Sería importante, también, que el modelo incluyera en la casilla de discrepancias de modo completo los motivos de la rectificación, de forma que se acredite su necesidad. Y debería admitirse aportar la documentación que se estime oportuna por el obligado tributario. Ello contribuiría a una mayor seguridad jurídica, como sucede con la indicación expresa del Código General de Impuestos francés, el campo de datos de la Ordenanza Tributaria alemana o el anexo explicativo que pueden acompañar a sus declaraciones tributarias las entidades adheridas

al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Todo ello con base en el principio de buena administración. Lamentablemente, el nuevo modelo 303 del IVA no lo ha contemplado ni es previsible que lo incorporen los que se aprueben para los demás impuestos a los que se aplique este sistema. Tampoco se especifica claramente en el nuevo apartado 9 de "Rectificación", ni en la casilla 111 incluida en el mismo, si la devolución obedece a ingresos indebidos o derivados de la normativa tributaria, pese a que las autoliquidaciones rectificativas admiten ambos tipos, lo que podría generar confusión con consecuencias por el distinto cómputo de los intereses de demora en ambos supuestos.

Con la regulación vigente habría que proteger a los obligados tributarios eximiéndolos en caso de error, sobre la base de la profusión, complejidad y mutabilidad del ordenamiento tributario. Cabría incluir algunos de estos supuestos entre los contemplados en el art. 179.2.d) LGT por su actuación con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De otra parte, sería conveniente introducir en la LGT el derecho a la regularización en caso de error, salvo que se acredite mala fe, delimitando sus requisitos, efectos y ámbito de aplicación, considerando el historial del contribuyente para evitar posibles sanciones.

Para ello podría asimilarse la regularización inducida a la presentación voluntaria fuera de plazo, exigiendo un recargo de regularización del art. 27 LGT, en caso de error no malicioso, del 15% más los intereses de demora desde la finalización del período voluntario para la presentación o pago, condicionado a que ésta se efectuase en el plazo de un mes desde el requerimiento administrativo.

La clave del Estado de derecho está en el equilibrio entre el interés público y la garantía de los ciudadanos. Con la tecnología actual podría volverse en muchos supuestos al régimen tradicional de declaraciones y liquidaciones administrativas, retomando la Administración las tareas que le competen y devolviendo al obligado tributario el lugar que le corresponde en la gestión tributaria.

La autoliquidación y su eventual rectificación constituyen el eje vertebrador de la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los obligados tributarios, en cuanto instrumento esencial para la gestión y recaudación de los tributos. Y hay que fortalecer la confianza en la relación contribuyente-Hacienda Pública como trasunto del principio de buena fe que debe regir entre ambas partes, pues la complejidad y, en ocasiones, opacidad de las normas, no debe favorecer a quien la provocó.

BIBLIOGRAFÍA

AEAT (2024): Manual práctico IVA 2024 [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/24manual/IVA.html].

AEDAF (2023): "Observaciones al proyecto del desarrollo reglamentario de la autoliquidación rectificativa", 28 de junio.

AEDAF (2024a): "Temas tratados en la reunión on-line de los grupos de trabajo del Foro de Asociaciones y Colegios de profesionales tributarios de la AEAT celebrada el 4 de abril de 2024", *Documentos-Gabinete de Estudios*, 15 de abril.

AEDAF (2024b): "Observaciones al proyecto de orden por la que se modifica la orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre por la que se aprueban los modelos 303, 308, 322 y 353", *Documentos-Gabinete de Estudios*, 10 de junio.

AEDAF (2024c): "Modificaciones incluidas en la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo Las autoliquidaciones rectificativas)", Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, septiembre 2024.

Alarcón García, E. (2023): "Lo que la rectificación esconde", *El Economista*, 20 de junio. Disponible en: [https://revistas.eleconomista.es/buen-gobierno/2023/julio/lo-que-la-rectificacion-esconde-LA14506805].

Alarcón García, E. (2024): "Lo que la rectificación esconde (II)", *El Economista*, 15 de febrero. Disponible en: [https://www.eleconomista.es/opinion/noticias/12676934/02/24/lo-que-la-rectificacion-esconde-ii.html].

Bertrán Girón, M. (2009): *La liquidación tributaria*, Instituto Andaluz de Administración Pública.

Calder, J. (2010): "Resource tax administration: Functions, procedures and institutions", en AA.VV.: *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, International Monetary Fund.

Cayón Galiardo, A. (1987): "Reflexiones sobre el deber de colaboración", en XXXII Semana de Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Collado Yurrita, M. A. (2024): "La efectividad del derecho de buena administración, responsabilidad de la administración, del legislador y de la jurisprudencia", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 202 (base de datos *online*).

Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001): *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Consejo de Defensa del Contribuyente (2022): *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español*, Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en: [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf].

Cortázar Gutiérrez M. P. (2024): "El principio de buena administración como guía en la introducción de la autoliquidación rectificativa en la normativa tributaria", en Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas. VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, *Documentos de Trabajo IEF*, n.º 2.

Cuyás, D. y Puig, B. (2023): "La nueva figura de la autoliquidación rectificativa tributaria", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 998 (base de datos *online*).

Cruz Amorós, M. (2024): "(No) Rectificar las autoliquidaciones", *elderecho.com*, 29 de febrero. Disponible en: [https://elderecho.com/no-rectificar-las-autoliquidaciones].

De la Feria, R. y Tanawong, P. (2015): "Surcharges and penalties in UK tax law", *Working paper series*, Oxford University, julio.

De Portillo, J. (2024): "Hacienda envía 80.000 cartas de aviso por errores en las declaraciones de IRPF", Expansión, 4 de junio [https://www.expansion.com/economia/2024/06/04/665e07e4468aeb49478b459e.html].

Defensor del Pueblo (1989): Informe anual 1989 y debates en las Cortes Generales. Disponible en: [https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-1989/#:~:text=Informe%20anual%201989%20y%20debates%20en%20las%20Cortes,del%20a%C3%B1o%20se%20iniciaron%2048%20actuaciones%20de%20oficio].

Eseverri Martínez, E. (1995): Prólogo al libro de Fernández Pavés, *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons.

Fernández Pavés, M. J. (1995): *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons.

García Díez, C. (2023): "Simulación tributaria y error de prohibición (una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 478.

García Novoa, C. (2023): "Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria", *Taxlandia*, 25 de julio. Disponible en: [https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/autoliquidaciones-rectificativas-la-neutralizacion-del-articulo-120-3-de-la-ley-general-tributaria].

Génova Galván, A. (2024): "La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas", *Hacienda Canaria*, n.º 61.

Gil Cruz, E. (2023): *El derecho al error tributario*, Aranzadi.

González Martínez, M. T. (2024): "A propósito de las autoliquidaciones rectificativas", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 145, segundo trimestre.

González Pérez, J. (1999): *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, 3.ª ed., Civitas.

Gorospe Oviedo, J. I. y Herrera Molina, P. M. (2001): "La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa", *Crónica Tributaria*, n.º 100.

Herrera Molina, P. M.; Martín Degano, I. y Sanz Gómez, R. (2022): *Manual de procedimientos tributarios*, Dickinson.

Lucas Durán, M. (2024): "El "derecho al error" en el ámbito tributario", *Taxlandia*, 9 de enero. Disponible en: [https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/el-derecho-al-error-en-el-ambito-tributario].

Martín Delgado, J. M. (1983): "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", *Hacienda Pública Española*, n.º 84.

Martín López, J. (2011): *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel.

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. y Orón Moratal, G. (2023): *Curso de derecho financiero y tributario*, 34ª ed., Tecnos.

Menéndez Moreno, A. (2023): *Derecho financiero y tributario. Lecciones de cátedra*, Civitas.

Merino Jara, I. (2023): "La autoliquidación rectificativa", *Nueva Fiscalidad*.

Orena Domínguez, A. (2024): "El «derecho al error» y las autoliquidaciones rectificativas", *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 307.

Pérez de Ayala, J. L. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2021): *Fundamentos de Derecho tributario*, 7ª ed., Dykinson.

Pérez Royo, F. (2023): *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 33ª ed., Civitas.

Real Academia Española (2023): Diccionario de la lengua española, 23ª ed.

Ribes Ribes, A. en AA.VV. (2021): "La evolución de la relación jurídico-tributaria de la relación de poder al *compliance* tributario" en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario:*

Reflexiones sobre la obra de la profesora María Teresa Soler Roch, A. Navarro-Faure (dir.), Tirant lo Blanch.

Rozas Valdés, J. A. (2024): "Autoliquidaciones rectificativas", XVII Encuentro AEDAF: Jornada Nacional de Estudio 2024, 14 de marzo.

Sainz de Bujanda, F. (dir.) (1975): *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Introducción y parte general, Vol. 3º, Universidad de Madrid. Facultad de Derecho.

Sánchez Blázquez, V. M. (2023): "Las nuevas autoliquidaciones rectificativas", AEDAF, 21 de diciembre.

Sánchez Serrano, L. (1975): "La declaración tributaria: vinculación de la Administración a su contenido", en *El reparto de la carga fiscal*, volumen III, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid.

Sanz Gómez, R. (2024): *Consecuencias del incumplimiento tributario y propuestas para un derecho al error*, Aranzadi.

Villegas Almagro, Y. (2024): "Las autoliquidaciones rectificativas y la consecuente pérdida de garantías para los contribuyentes" en Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas. VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, *Documentos de Trabajo IEF*, n.º 2.