



GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Sección editada en colaboración con:



LA RECTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS COMO DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES

Rosa LITAGO LLEDÓ
*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

I. LA NECESIDAD DE REVISIÓN DE LA CUESTIÓN CLÁSICA SOBRE LA «INIMPUGNABILIDAD» DE LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS EN PRO DE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS CONTRIBUYENTES

1. Planteamiento de la cuestión

El principal objetivo de este trabajo es plantear, y tratar de demostrar, lógicamente, que existe fundamento jurídico para sostener que los obligados tributarios, en concreto los sujetos pasivos contribuyentes, ostentan un derecho a la rectificación de sus autoliquidaciones tributarias.

La alusión a los sujetos pasivos contribuyentes se debe a que el estudio deja al margen las especificidades del procedimiento de rectificación del art. 129 del RGIT (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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), propio de las autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas y se centra en el procedimiento general de rectificación regulado en los arts. 126 a 128 RGIT, que es la vía administrativa autónoma por la que se articula el aludido derecho a la rectificación de autoliquidaciones por los sujetos pasivos contribuyentes contemplado implícitamente en los arts. 120.3 y 221.4 LGT.

La hipótesis en torno a la existencia de este derecho descansa sobre diversas premisas conceptuales que condicionarán la metodología a emplear.

En primer lugar, si los obligados tributarios, en concreto, los sujetos pasivos contribuyentes, están legalmente sometidos a un deber de autoliquidar, en el sentido amplio que a esta expresión le confiere el art. 120.1 LGT, parece lógico pensar que la contrapartida sea el reconocimiento de un derecho que garantice su posición jurídica. La razón es sencilla y estriba, de un lado, en las importantes consecuencias que el deber de autoliquidar comporta, y que llegan a ser incluso de naturaleza sancionadora; de otro, porque la trascendencia de estas consecuencias, y, por ende, del deber de autoliquidar, es que su fundamento es, a su vez, el propio deber solidario de contribuir del art. 31 CE, siendo el instituto jurídico de las autoliquidaciones una de las piezas angulares de aplicación —en sentido amplísimo— del sistema tributario.

En segundo lugar, este protagonismo que cabe atribuir a las autoliquidaciones no ha significado que, en paralelo, se haya visto reducido el del acto administrativo, singularmente, la liquidación tributaria, pues creo que sigue siendo válida hoy día la afirmación de la profesora SOLER ROCH realizada en el año 2011 sobre que la evolución del sistema de aplicación no ha acarreado que la liquidación haya dejado de ser el «eje fundamental» de los mismos (1) . Con las consecuencias que ello comporta, me permito añadir, puesto que la liquidación tributaria, no está de más recordarlo, es manifestación pura y simple de la potestad de autotutela administrativa declarativa, y presupuesto material de la ejecutiva. Dicho de otro modo, no puede afirmarse que, a estas alturas, los esquemas clásicos del Derecho administrativo hayan dejado de ser el centro de la aplicación del sistema tributario (2) . Circunstancia que, desde luego, supone una distorsión del ordenamiento jurídico tributario que trasciende de este aspecto en concreto. Y la principal causa de ello es la obstinación del legislador en mantener un régimen jurídico incoherente basado en la relación constante entre autoliquidación y liquidación tributaria. Efectivamente, el referente legal de las autoliquidaciones son las liquidaciones tributarias. Y, en tanto actos del particular: ¿cómo predicar de ellas las características de un acto emanado de la Administración y revestido, por ello, de las notas de la autotutela declarativa y ejecutiva? Sin embargo, desde hace ya muchos años la respuesta del ordenamiento jurídico a esta pregunta es, como digo, absolutamente incoherente y, en mi opinión, difícilmente sostenible a la vista de las garantías constitucionales propias de un Estado social y democrático de Derecho (art. 1º CE), pero también desde el punto de los postulados clásicos del Derecho administrativo. Y es que resulta muy difícil justificar que las autoliquidaciones tributarias sí hayan sido dotadas de fuerza ejecutiva, es decir, de ellas sí pueda predicarse las notas propias de la autotutela ejecutiva, conforme consagra el ordenamiento tributario desde el año 1995, y, sin embargo, se vean condicionadas en cuanto a las posibilidades para su «impugnación», pues ahí prima el hecho de ser un acto del particular ajeno a la potestad de autotutela declarativa.

Como se verá, hasta ahora no hay nada de lo que he dicho que no se haya analizado y estudiado antes. Y tampoco ha habido cambios normativos sustanciales desde la aprobación y entrada en vigor de la LGT en el año 2003, y posteriormente de sus reglamentos de desarrollo, especialmente, por lo que aquí interesa, el citado RGIT y también el reglamento de revisión en materia tributaria aprobado por el 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.

Sin embargo, hay datos que invitan a una nueva reflexión sobre estos problemas clásicos. Por una parte, el incremento del número de solicitud de rectificaciones es un hecho relevante que condiciona la aplicación del sistema tributario, tal y como constata la propia administración tributaria, en concreto la AEAT. Pero más allá de esta incidencia, lo que esto revela, a mi juicio, es el elevado grado de conflictividad que caracteriza este sector del ordenamiento jurídico. Y, en consecuencia, no hace sino conectar la figura de la rectificación de las autoliquidaciones con el derecho fundamental de defensa (art. 24 CE) de los sujetos pasivos contribuyentes. Así pues, convengo con quienes, como la profesora JUAN LOZANO (3) , sugieren la necesidad de avanzar en el papel que desempeñan actualmente las autoliquidaciones. Si bien mi propuesta se mueve en un plano distinto del elegido por la Administración tributaria cuando en la Adenda de 2021 al Plan Estratégico de la AEAT 2020-2023 (4) planteaba una alternativa al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en IRPF, IVA e IS, sustituyéndolas por una nueva figura, llamada autoliquidación «rectificativa», que requeriría un cambio legislativo, si bien en las normas específicas de esos tres impuestos, y sin afectar al supuesto del art. 129 RGIT. Objetivo que no se reitera, sin embargo, en la Adenda del año 2023.

2. La expectativa legal que representan las nuevas «autoliquidaciones rectificativas»

No obstante esa omisión a la que me acabo de referir, y estando ya en edición este trabajo, ha sido publicada la Ley 13/2023, de 24 de mayo (5) , cuyo Artículo único, apartados Tres y Cuatro, convierten en realidad normativa aquella propuesta, ya que introducen en el ordenamiento jurídico tributario la nueva figura de las autoliquidaciones rectificativas a través de la reforma parcial de los artículos 120 y 122 LGT, sin que se vea afectado, empero, el art. 221.4 LGT.

En concreto, desde la perspectiva formal, el grueso de la reforma se produce en el primero de ellos, mediante la modificación de su apartado 3 y la adición de un nuevo apartado 4. Mientras que la modificación del art. 122 se limita a que la remisión que hace su apartado 2 al art. 120.3 se amplíe en lo sucesivo al nuevo apartado 4. Desde el punto de vista material, sin embargo, el alcance de la reforma debe ser considerado con un poco más de detalle, aunque, en mi opinión, y por las razones que a continuación expongo, son más los interrogantes que suscita que las respuestas que aporta esta reforma.

En este sentido, el primer dato a tener en cuenta es que la entrada en vigor de estas normas tuvo lugar al día siguiente de la publicación de la Ley en el BOE, esto es, el día 26 de mayo de 2023, pues así lo establece su Disp. ad. 8ª. Algo que, a mi

modo de ver, no parece del todo acertado, como enseguida explicaré.

Las modificaciones del art. 120 LGT son las que, a continuación, se subrayan en negrita en el texto:

*«3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. **No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.***

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, 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.

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad.»

Como se puede apreciar, y pese a que inicialmente pueda parecer lo contrario, la novedad que representa el nuevo apartado 4 en relación con el inciso añadido al párrafo primero del apartado 3, no deja de ser en la práctica un mero anuncio a la vista del carácter no imperativo de las nuevas previsiones que, además, no van a tener carácter general.

Efectivamente, lejos de establecerse una nueva figura que se imponga de manera generalizada estamos ante una mera habilitación al legislador de cada tributo en particular que podrá decidir establecerlas o no, al estilo de otros preceptos como el art. 35.4 LGT. Esto era, por lo demás, lo que anunciaba la Adenda de 2021 al Plan estratégico de la AEAT 2020-2023 que sí concretaba más su ámbito material de aplicación, puesto que las limitaba al IRPF, el IS y el IVA. Algo que, lógicamente, no contempla la LGT.

Estos datos ya son indicativos, a mi juicio, de que la mejora de la «gestión tributaria» a la que alude el Preámbulo de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, no se concreta como mandato expreso ni parece que afectará a todo el sistema tributario, pese a que esta posibilidad sí existe en teoría, claro está. Pero para ello se hubiera requerido una modificación simultánea de los arts. 126 a 128 del RGIT, algo que no ha sucedido. De ahí que la opción del legislador por la entrada en vigor inmediata de estas nuevas previsiones da la impresión de ser un tanto precipitada. A no ser que ello responda a alguna razón que tenga que ver con el verdadero sentido de la reforma y que podemos tratar de formular como mera hipótesis.

El citado Preámbulo sostiene que con esta reforma se establece un «**sistema único para la corrección de las autoliquidaciones**». Y, a continuación, explica que: «Esta nueva figura **sustituirá**, en aquellos tributos en los que así se establezca, **el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación**. De esta forma, **mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa**».

Hay dos circunstancias en lo anterior que son las que suscitan las dudas a las que antes me he referido. Dice el autor de la reforma en el Preámbulo que ésta tiene «el objeto (*sic*) de seguir avanzando en la asistencia al contribuyente». Y cabe pensar que esta mejora se logrará por esa «sustitución» del sistema dual. Pero ¿qué significa realmente esto?

En primer lugar, ¿quiere decir que, en caso de haberse establecido por la normativa del tributo en cuestión, no cabrá ya una complementaria? La respuesta no puede ser afirmativa si se lee detenidamente el art. 122.2 LGT que sigue manteniendo su

redacción originaria y establece los casos —que luego veremos— en que se debe presentar una autoliquidación complementaria y continúa diciendo en la actualidad que, «en los demás casos», se estará al art. 120.3 y/o 120.4 LGT. Es decir, sólo cabe hablar de sustitución del sistema dual si la norma especial del tributo en particular que implante la autoliquidación rectificativa exceptúa expresamente el mandato del art. 122.2 LGT.

En segundo lugar, no queda claro, o sí, según se mire, si la reforma afecta a los casos del art. 221.4 LGT, es decir, a los supuestos de ingresos indebidos. Cuestión que no se engloba en el ámbito de la «gestión tributaria», sino en la de los procedimientos especiales de revisión. Y dado que el art. 221.4 LGT no se reforma para abarcar también al nuevo apartado 4 del art. 120.3 LGT, a diferencia del art. 122.2 LGT que sí sufre esa modificación sustancial, ¿significa ello que las autoliquidaciones rectificativas quedarían limitadas a los supuestos de devoluciones del art. 31 LGT y no a las de devoluciones de ingresos indebidos del art. 32 LGT? La clave de este interrogante está, en mi opinión, en el siguiente que paso a formular.

En tercer lugar, se nos dice que con este sistema único el obligado tributario puede «rectificar, completar o modificar» su autoliquidación previamente presentada y lo hará sin necesidad de esperar a la decisión administrativa. Esto no es ninguna novedad si se trata de una autoliquidación complementaria, pero ya hemos visto que éstas en realidad no desaparecen, al menos siguiendo la interpretación literal.

Es decir, que el cambio verdaderamente sustancial donde opera es únicamente cuando se trata de los casos excluidos del art. 122.2 LGT en los que, al presentarse una autoliquidación rectificativa, lo que se atisba es que se omitirá el procedimiento de los arts. 126 a 128 RGIT. En la práctica, sin embargo, ¿significa esto que el contribuyente puede entender «aceptada» su rectificación y/o modificación sin más? ¿Qué hará la Administración tributaria si no considera correcta esta «rectificación»? Tal vez aquí cabrían dos posibilidades siguiendo en cierto modo la LIRPF: una, que la Administración proceda, sin más, a devolver lo «propuesto» por el contribuyente en su autoliquidación rectificativa, sin perjuicio de la ulterior apertura de un procedimiento de gestión y /o inspección mientras esté abierto el plazo de prescripción del art. 66, a) LGT. Otra, que, en caso contrario, cuando no se acepte total o parcialmente la autoliquidación rectificativa, se dicte una liquidación provisional que el contribuyente ya podría recurrir si no estuviera de acuerdo con el criterio administrativo. ¿Qué diferencia habría entonces con lo dispuesto en la actualidad en los arts. 126 a 128 RGIT? Porque ¿cuál es el plazo que deberá observar la Administración? ¿Es el de 6 meses del propio art. 120.3 LGT? ¿Y si se trata de un ingreso indebido en sentido estricto? Y, por último, el hecho de que, según el Preámbulo de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, no haya que esperar respuesta ¿significa que no existe un deber de resolver de la Administración tributaria conforme al art. 103 LGT?

Es cierto que lo anterior son sólo elucubraciones generadas por la indefinición del régimen jurídico pero lo que, desde luego, al menos en mi opinión, no puede perderse de vista, sea cual sea la concreción futura de la nueva figura, es que el contribuyente no puede ver mermadas sus garantías. Así, cabe preguntarse, ¿qué tipo de actuaciones podrá llevar a cabo la Administración para adoptar una decisión, sea el signo que sea? Dicho de otro modo, la eliminación de un procedimiento que, al fin y al cabo, es una garantía constitucional de formación de la voluntad administrativa según el art. 105 CE, ¿es una ventaja o un inconveniente para el obligado tributario? ¿Y para la Administración?

En conclusión, y a los efectos del planteamiento de este trabajo, cabría preguntarse: ¿las autoliquidaciones rectificativas, suponen el reconocimiento legal del derecho a «obtener» la rectificación? En otras palabras, cuando el autor de la reforma dice que la introducción de este sistema único va a significar que no hay que esperar a la respuesta de la Administración para rectificar la autoliquidación ¿significa que la mera presentación de una autoliquidación rectificativa garantiza que se acceda en todo caso a lo propuesto por el contribuyente? La respuesta afirmativa a esta hipótesis —no muy probable, en mi opinión— nos situaría ciertamente ante una novedad radical.

Sea como fuere, en la medida en que sí se puede concluir que la introducción de esta figura no supone la derogación total del sistema vigente, éste el que va a centrar el resto del análisis, cuyas conclusiones, lógicamente, podrían verse mediatizadas por el devenir de esta nueva medida que, como he tratado de exponer, es, al menos por ahora, una mera, pero sin duda interesante, expectativa legal.

3. Perspectiva metodológica: la primacía del derecho fundamental de defensa del art. 24 CE en relación con el art. 31 CE.

Mi perspectiva es diferente, como decía, pues se refiere al reforzamiento de la citada garantía constitucional de los contribuyentes recogida en el art. 24 CE puesta en conexión con el art. 31 CE. Y el planteamiento no es nuevo. Ya hace mucho

tiempo, el profesor CAYÓN GALIARDO proponía un entendimiento amplio del presupuesto de hecho de lo que puede denominarse como «acción» de rectificación, que no es otro que la eventual existencia de un perjuicio de los intereses legítimos de los contribuyentes (6). El argumento es sencillo pero contundente: basta comparar las garantías de defensa que tiene el contribuyente cuando se trata de impugnar una liquidación tributaria, donde no hay límite a los motivos que puedan sustentar sus recursos y reclamaciones en las vías administrativas y, desde luego, jurisdiccional por mor del art. 24 CE, tal y como refleja la LJCA (Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa). Si la solución frente a la «inimpugnabilidad» de las autoliquidaciones estriba hoy en día en la solicitud de rectificación, ¿cómo no ver que se trata de un derecho ejercitable a través de una acción de rectificación que tampoco tenga límites injustificados? Pues sólo esta interpretación permitirá lograr un cierto reequilibrio de las posiciones de las partes de la relación jurídica tributaria, compensando, por así decir, los efectos que supone la traslación de la «carga» de autoliquidar (7), típica función administrativa que es manifestación de la autotutela administrativa, a los contribuyentes (8).

En suma, la reconducción normativa que se llevó a cabo en la vigente LGT de la «acción» de rectificación de las autoliquidaciones tributarias al ámbito de la aplicación de los tributos, si nos fijamos en el art. 120.3 LGT, no puede empañar, empero, su verdadero fundamento y objetivo que tiene más que ver con el derecho de defensa de los contribuyentes, tal y como demuestran los orígenes de la figura (9). El avance en el reconocimiento de esta caracterización en pro de un reforzamiento de las garantías del contribuyente pasa, a mi juicio, por la afirmación de que a través de ella se está ejercitando un auténtico derecho del contribuyente a la rectificación, cuyo posible contenido y fundamento trataré de exponer en las siguientes líneas con base, principalmente, en su régimen normativo. Derecho cuya interpretación ha de avanzar en el sentido indicado y nada mejor para ello que observar cuál es el desarrollo de su aplicación práctica e interpretación jurisprudencial por nuestro Tribunal Supremo (en adelante, TS).

Para concluir con estas líneas donde se expone el planteamiento de este trabajo, creo adecuado traer a colación las palabras del TS sobre la primera normativa que está en el origen del problema, el art. 121 del RPREA Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto. Basta simplemente reparar en su título para ver el cambio de concepción normativa de la solución de un problema que sigue siendo el mismo en esencia. Lo que nos lleva a plantearnos si en esa evolución desde el plano de la revisión al de la aplicación de los tributos han salido ganando o no los contribuyentes. Sencillamente, se trata de ver si sus derechos y garantías se han visto reforzados o mermados. Ese y no otro es el objetivo que debe guiar, a mi modo de ver, claro está, el estudio de esta cuestión.

Decía el susodicho precepto:

*«Artículo ciento veintiuno. **Impugnación de autoliquidaciones.***

Uno. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación, la solicitud deberá hacerse una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entenderá confirmada por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición.

Dos. La reclamación deberá interponerse en el plazo de quince días desde que la resolución expresa, en su caso, sea notificada al sujeto pasivo o se confirme la autoliquidación por silencio administrativo».

Y al hilo del mismo, la STS de 28 de marzo de 2003 (Rec. n° 3692/1998) (ECLI:ES:TS:2003:2149) en su FJ 3° ya vino a «resaltar lo que ha significado la implantación de la declaración autoliquidación como sistema de gestión de la totalidad de los impuesto(s) que **ha convertido en liquidadores a los sujetos pasivos**, por ello es menester admitir que en la aplicación de las normas tributarias pueden mantener una interpretación de esas normas diferentes a la sostenida por la Administración, y sobre todo la posibilidad de errores de hecho y de derecho.

El artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto, que desarrolló el artículo 15.2 del 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 el Procedimiento Económico-Administrativo, hay que entenderlo no como un recurso o enfrentamiento entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria, sino como una norma de amparo, de tutela y protección del sujeto pasivo- liquidador de los tributos, porque no decirlo, que debería ir seguido del obligado agradecimiento por el trabajo inherente a toda autoliquidación, (...)

En conclusión, sí hay, a mi modo de ver, un cambio sustancial en la evolución de toda esta polémica, y es que actualmente

contamos con un concepto legal de autoliquidación tributaria en torno al cual se establece su régimen jurídico. Ello supone, por lo pronto, un importante límite a la tentación propiciada por el vigente recurso de casación de tratar de ofrecer explicaciones a esta figura que, aunque respaldadas por concepciones doctrinales muy sólidas, han perdido en la mayoría de los casos la fuerza que les resta el principio de legalidad. Lo anterior no obsta para reconocer que el propio *nomen iuris* escogido por el legislador, que apostó por llamar al todo por la parte, no puede empañar su carácter complejo tal y como reconoce el propio art. 120.1 LGT al definir las autoliquidaciones tributarias. Y, como en el pasado, veremos que aún hoy los problemas surgen según se ponga el acento en el carácter de declaración tributaria, y las consecuencias que acarrea, o en las operaciones de liquidación que requieren necesariamente de una labor interpretativa del ordenamiento jurídico tributario por parte del contribuyente obligado a autoliquidar (10).

II. SOBRE LA POSIBLE EXISTENCIA DE UN DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A LA RECTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES

1. Argumentos legales a favor de su reconocimiento

Los obligados tributarios están sometidos legalmente, según el art. 29.2, c) LGT, a la obligación formal (art.29.1 LGT) de presentar autoliquidaciones. La relevancia de este deber estriba en diversas razones y aunque su generalización suele ser la más llamativa o la que se esgrime en primer lugar, no es, pese a su innegable trascendencia (11), la más relevante, sino que, realmente, es su inclusión en la relación jurídico-tributaria del art. 17 LGT —especialmente por la conexión entre el art. 17.1 LGT y el art. 83.1 LGT que las define como «actuaciones de los obligados tributarios»— y, por ende, su estrecha vinculación con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31 CE, la nota que realmente la define, pues es por estar destinada a hacerlo efectivo por lo que la autoliquidación tiene su sentido y finalidad y, no es de extrañar tampoco que en ese mismo deber se haya tratado de ver su fundamento constitucional (12). Esta concepción tiene, desde luego, importantes consecuencias, siendo la más inmediata el hecho de que la reserva de ley del art. 8, h) LGT sea algo más que un supuesto de mera congelación del rango y nos hallemos ante una verdadera reserva de ley constitucional del art. 31.3 CE (13).

Si convenimos que el fin principal de las autoliquidaciones está al servicio del art. 31 CE, es lógico que se configure legalmente como un deber (14) (obligación formal según la definición del art. 29.1 LGT) para los obligados, cuyo incumplimiento incluso lleva anudado la eventual comisión de infracciones tributarias (arts 191, 198 y 199 LGT). Siendo éstos los efectos más graves, no menor es la relevancia de otros como la vinculación con lo declarado en virtud de la presunción de veracidad del art. 108. LGT, o la ejecutividad que prevé el art. 161.1, b) LGT de las autoliquidaciones con el resultado de una deuda a ingresar que hayan sido presentadas en tiempo o extemporáneamente, pero sin acompañarse del pago de las susodichas deudas en unidad de acto. Hecho que las asimila a los actos administrativos y las conecta con la prerrogativa de la autotutela administrativa ejecutiva, y al que me he referido en el epígrafe anterior.

Con lo dicho hasta el momento, todo ello sobradamente conocido, basta, a mi modo de ver, para plantearse una simple cuestión: ¿Es la posible afirmar existencia de un correlativo «derecho» de los obligados tributarios a la rectificación de las autoliquidaciones? En caso afirmativo: ¿cuál sería su fundamento jurídico, constitucional y/o legal? ¿Cuál sería su contenido? ¿Y el de la correlativa obligación de la Administración tributaria?

La idea de que a la generalización del deber de autoliquidar le «deben corresponder ciertos derechos insoslayables del administrado que está obligado a practicar la autoliquidación» no es en absoluto nueva, sino que se debe al profesor FERREIRO LAPATZA quien concretaba esa correlación en dos derechos: el primero, lo que hoy conocemos bajo el concepto más amplio de «información y asistencia», que incluye las consultas tributarias a las que se refería el autor. El segundo, que «el administrado debe tener derecho a equivocarse», y, en consecuencia, «a poder rectificar la autoliquidación practicada cuando haya padecido error en los hechos o haya aplicado en forma errónea la normativa vigente» (15). Y ya hacía notar este autor una idea de desequilibrio de posiciones de las partes de lo que hoy día se denomina legalmente como relación jurídica-tributaria. Según que la rectificación fuera «a favor de Hacienda» a través de las oportunas «autoliquidaciones complementarias» que no parecía ofrecer especiales dificultades. Algo muy distinto a lo que sucedía cuando la rectificación fuera «a favor del contribuyente» donde «el camino (...) no parece tan sencillo».

Ha pasado un largo lapso desde estas afirmaciones y, legalmente, la rectificación de las autoliquidaciones tributarias no aparece mencionada en el elenco de derechos del art. 34 LGT, ni tampoco entre las obligaciones de la Administración tributaria. Únicamente el art. 3.2 LGT se refiere al principio de limitación de costes indirectos en la aplicación de los tributos,

pero ¿es esto suficiente para afirmar la existencia de un correlativo «derecho» de los obligados tributarios? En caso de que así fuera, cabe preguntarse: ¿qué significado jurídico tiene entonces la «posibilidad» de instar la rectificación de una autoliquidación tributaria a la que se refiere el art. 120.3 de la LGT?

Las dificultades para sostener que legalmente se haya querido instituir un verdadero derecho de los obligados tributarios se desprenden de su propio régimen legal que, al igual que denunciaba FERREIRO en el pasado, evidencia que la posición de la Administración no es exactamente correlativa a la del obligado tributario. Basta fijarse en el párrafo primero del citado **art. 108.4 LGT** que establece que *«Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario»*.

En la actualidad, la autoliquidación, desde la perspectiva del obligado tributario, es un acto susceptible de iniciar procedimientos administrativos, aunque no del modo genérico que le atribuyen los **arts. 98.1 y 118, a) LGT**, sino que lo hará sólo en dos posibles situaciones: a) Iniciará un procedimiento de aplicación de los tributos cuando se trata de una autoliquidación con resultado a devolver por la aplicación de las normas tributarias. Efecto resultante de la conjunción de los arts. 31 y 124 y 125 LGT (16) ; b) Servirá para la iniciación material, no formal estrictamente, de un procedimiento de apremio, cuando se trate de una autoliquidación presentada en plazo o fuera de plazo, pero sin que se haya satisfecho la deuda tributaria autoliquidada, según el art. **161.1, b) LGT**.

Podría decirse que sólo de manera mediata la autoliquidación presentada inicia un procedimiento de rectificación, pues es requisito necesario, pero no suficiente para ello, puesto que es la solicitud de rectificación la que formalmente le da inicio a tal procedimiento (17).

Por lo que respecta a la posición de la Administración tributaria en relación con las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, ésta se perfila en varios preceptos:

Por una parte, el propio **art. 120. 2 LGT** dispone: *«Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda»*. La cuestión es si tal posibilidad se podría llegar a materializar a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones o el legislador se está refiriendo, como parece lógico, a los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada e inspección Interrogante del que más adelante me voy a ocupar, y por ello, basta por ahora constatar que esa atribución legal supone, sin duda, la ampliación de la prevista por el art. 117.1, a) LGT, consistente en la simple «recepción y tramitación» de las autoliquidaciones y que resulta lógica a la vista de su definición legal. Es lo que tradicionalmente se denominó «actividad de caja» (18).

Por otra parte, el **art. 101.1, segundo párrafo, de la LGT** que dispone: *«La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento»*.

En una primera aproximación parece evidente, decía antes, que la Administración no se ve prácticamente vinculada por el contenido de la autoliquidación, a salvo del deber de motivar las eventuales liquidaciones tributarias que pudieran derivar del «examen» de las autoliquidaciones, tal y como le impone el art. 102.2, c) LGT. Con esta expresión entrecomillada quiero englobar las potestades administrativas que la LGT y el RGIT atribuyen a la Administración tributaria para permitirle regularizar, en sentido amplio, la situación del contribuyente, abarcando así todas las hipótesis posibles. Esto es, tanto si ésta tiene lugar tras los procedimientos de verificación, comprobación limitada y/o inspección, es decir, a través de actuaciones que sólo se inician de oficio o bien porque sea el resultado de un procedimiento de rectificación, iniciado a instancia de parte, y que, accediéndose a ella, se practique, además, una liquidación tributaria (provisional). En este último caso, se trataría de asumir que el procedimiento de rectificación es un procedimiento de comprobación iniciado a instancia de parte como sostiene CLAVIJO HERNÁNDEZ (19). Tesis a la que luego me referiré y que, ya lo adelanto, no comparto a la vista de cuál es la finalidad del procedimiento de rectificación que, a mi modo de ver, se desprende de las normas vigentes. Pues, aunque éstas se inclinan por enmarcarlo como un procedimiento de aplicación de los tributos no creo que ello signifique se trate de un procedimiento de comprobación en el sentido de los arts. 136 y 142 de la LGT.

Dejando por ahora esta cuestión, la diferente posición de las partes de la relación jurídico-tributaria que se evidencia en el ordenamiento jurídico ya es, a mi modo de ver, una primera razón para justificar el «derecho» a la rectificación que enlazaría con el posible origen de esta figura para posibilitar la «impugnación» de las autoliquidaciones.

2. El contenido y la justificación del derecho del contribuyente a la rectificación de la autoliquidación tributaria

Junto a lo anterior, también es difícil no defender la existencia de un derecho a la rectificación de la autoliquidación si se tiene en cuenta que ésta se concibe legalmente, por el art. 120.3 LGT y el art. 221.4 LGT, como la vía procedimental para lograr dos derechos de los obligados tributarios que comportan correlativas obligaciones de contenido económico para la Administración tributaria. Son, respectivamente, los derechos de los arts. 31 y 32 LGT a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y las de los ingresos indebidos. Y así lo refrenda el art. 34.1, b) LGT.

Esta segunda idea nos acercaría al eventual contenido de ese supuesto derecho a la rectificación de la autoliquidación, más bien de naturaleza procedimental que material. Pues no se trataría tanto de que por la Administración competente se accediera siempre, e incondicionadamente, a la pretensión de rectificación, acompañada o no de devolución de un ingreso indebido en sentido amplio, sino al derecho a que esa vía procedimental no se vea restringida ni normativamente ni en su aplicación práctica. Algo que podría propiciar la indeterminación del presupuesto de hecho del art. 120.3 LGT (20)

En este sentido, parece lógico pensar que la relevancia del deber de autoliquidar por su conexión con el deber constitucional de contribuir comporte para la Administración, cuando menos, dos posibles obligaciones que hallarían su fundamento, a su vez, en el principio de buena administración del art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Carta) que el TS aplica con fruición en el ámbito de los procedimientos administrativos en sentido amplísimo. Esta forma de proceder tiene, desde luego, una gran virtualidad, pues suple la tradicional resistencia del TC a predicar estas garantías del art. 24 CE en esta sede. Me refiero al deber de resolver en un plazo razonable y a hacerlo motivadamente previstos en el art. 41.1 y 2, letra c) de la Carta.

El problema a la hora de determina el eventual contenido del derecho a la rectificación de una autoliquidación no puede resolverse, en mi opinión, prescindiendo de varios factores: el primero, cuál es la verdadera finalidad de la figura y esto tiene que ver con su origen que lo ubicaba en el ámbito de la revisión, como ya he apuntado; el segundo, ineluctablemente unido al anterior, cuál es su verdadera finalidad. En otros términos: ¿se trata de que el obligado pueda «impugnar» su autoliquidación —como se previó en el RPREA (1981)— y para ello le da la posibilidad a la Administración de «revisar» su autoliquidación? Y, en ese caso, ¿por qué ubicarla entre los procedimientos de aplicación de los tributos? Sin embargo, este último dato parece esclarecedor cuando se trata de las hipótesis del art. 120.3 LGT. Esto es, (a) cuando se ejercita una pretensión de rectificación sin más o (b) cuando se trata de una pretensión principal de rectificación acompañada de otra subsidiaria de devolución al amparo del art. 31 LGT. Pero se enturbia absolutamente cuando estamos en el caso del art. 221.4 LGT ya que entonces se trata de una «acción» que se enmarca legalmente en un procedimiento especial de revisión. Lo que evidencia que, en este supuesto, dicha acción se relaciona inexorablemente con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en tanto se trata de una vía administrativa de revisión.

Si la acción de rectificación se plantea por el obligado tributario acompañada de la pretensión subsidiaria de devolución de lo indebido, en sentido amplio, que se basa en un derecho material, en tanto tiene contenido económico (cfr. art. 29.1 LGT) bien el del art. 31 LGT, bien del 32 LGT, es difícil no sostener entonces la existencia de un «derecho» de rectificación de la autoliquidación, pues es el paso previo y necesario para que se hagan efectivos aquellos derechos. Parece evidente así que, al menos en estos casos, que son los más frecuentes, la conculcación de ese eventual derecho a rectificar la autoliquidación comporta una consecuencia más grave que la simple negativa o la inactividad frente a una mera «posibilidad de instar» la rectificación. Algo que incidiría en los derechos y garantías de los sujetos pasivos contribuyentes.

Así pues, creo que el hecho de que la LGT en su art. 120.3 LGT supedita la posibilidad de instar la rectificación de una autoliquidación por el obligado tributario, sujeto pasivo contribuyente, a que ésta «haya perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos» es un argumento más que fundado, el definitivo, diría yo, para pensar que con ello el contribuyente está tratando de ejercitar un derecho elemental, si se me permite la expresión, como es que su contribución al sostenimiento de los gastos públicos se haga con arreglo a la normativa aplicable y, cuando menos, ver satisfecho adecuadamente el derecho a rectificar el eventual error, en el sentido amplio que veremos, en que haya podido incurrir y que le pudiera causar el perjuicio en los términos en que lo expresa el art. 120.3 LGT. Máxime cuando, en su caso, ello pudiera derivar en la afectación de los derechos sí reconocidos por los arts. 31 y 32 LGT.

Precisamente destacaba la profesora SOLER ROCH que la importancia de las autoliquidaciones para el adecuado desenvolvimiento del sistema tributario pone de manifiesto la «necesidad de preservar los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes», concluyendo en algo esencial y es que «del cumplimiento de un deber no puede derivar un perjuicio

irreparable, y desde esta perspectiva, la rectificación de las autoliquidaciones tributarias no es ningún caso un tema menor» (21).

3. Su fundamento jurídico constitucional

En esta línea se enmarca la doctrina del TS fijada en la **STS n° 1008/2021, de 12 de julio (ECLI:ES:TS: 2021: 2988)** reiterada ya en numerosas ocasiones, como recoge la posterior **STS n° 1186/2022, de 27 de septiembre (ECLI:ES:TS:2022:3417)**. En lo que ahora interesa, lo decisivo de esta línea jurisprudencial es que su razonamiento se basa en el planteamiento al que me acabo de referir: la trascendencia de las autoliquidaciones y la eventual merma de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Sobre ello dice el TS: «Aún (sic) la habitualidad de las autoliquidaciones y su normalización en la gestión del sistema tributario y en la propia aplicación de los tributos, no deja de traslucir (sic) cierta anomalía, en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados, son deberes legalmente impuestos; **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.** Resulta evidente que si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública (sic) la actividad recaudatoria, a través de los procedimientos de gestión, se plasmaría en actos, normalmente liquidaciones, susceptibles de impugnación a través de los cauces dispuestos al efecto y por cualquier vulneración del orden jurídico, incluido, claro está, que la norma que sirve de cobertura al gravamen girado sea contraria a la Constitución o al Derecho Comunitario.

El cambio de sistema, el paso de un sistema de gestión tributaria pública, a la gestión semiprivada (sic) —por el enorme peso que ha adquirido en el sistema tributario moderno las autoliquidaciones— en masa mediante las autoliquidaciones, que aporta mayor eficacia y viabilidad al sistema, en modo alguno puede significar una merma de lo que constituye el estatuto de los contribuyentes, conformado con un amplio elenco de derechos y garantías».

Al margen de que, dicho con todo el respeto, algunas de las afirmaciones del TS requerirían una mayor precisión, a la vista de las discusiones que suscitó la naturaleza de las autoliquidaciones (22), la conclusión que de ellas se extrae es fundamental más allá del caso concreto que decidía, y al que luego me referiré, pues sirve, según reconoce el propio TS, como parámetro general de interpretación del ordenamiento tributario. Así, dice el TS: «**Como regla general, que debe ayudar cualquier interpretación normativa, es que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión (sic), no pueden hacer perder al contribuyente (sic) derechos y garantías legalmente reconocidos**». Y aunque el TS no los concreta y solo los refiere a los contribuyentes, la conexión con el derecho de defensa de los obligados tributarios es fácilmente reconocible cuando, al fin y a la postre, la «acción de rectificación» puede derivar en la revisión de la posición de aquéllos. Expresión que utilizo en sentido amplio y prescindiendo por ahora de si nos hallamos ante un procedimiento de revisión en sentido estricto o no cuando se trata de solicitar la devolución de ingresos indebidos del art. 32 LGT.

Lo que no le plantea dudas al TS es la conexión de las autoliquidaciones tributarias con la potestad de autotutela administrativa. Y hay dos ideas esenciales en esta doctrina: una, la preeminencia de la liquidación tributaria a la que ya me he referido. «El problema, radica en que las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados.

La segunda idea es el recurso a los antecedentes normativos de la figura de la rectificación, criterio hermenéutico de gran utilidad, en mi opinión, a los efectos de este estudio. Dice el TS sobre ello: «Pues bien, como puso de manifiesto la jurisprudencia, (...) véase al respecto por ejemplo la sentencia de 29 de octubre de 2000, rec. cas. 1837/1995, (...) como pone de relieve "in extenso" la reciente Sentencia de esta Sala de 29 de Septiembre de 2000 —recurso de casación 7035/94—, (...) **en el art. 121 mencionado del RPREA de 1981, se había introducido un procedimiento de gestión, previo al de revisión económico-administrativa, para hacer posible la existencia de un acto administrativo o ficción del mismo —porque las autoliquidaciones, evidentemente, no lo son— que, a su vez, posibilitara su revisión**», (...) «él mecanismo de rectificación dispuesto al efecto persigue la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos dispuestos al efecto, y resulta evidente que la impugnación del acto así producido, que no posee más especialidad, en lo que ahora interesa, que la forma de producirse, podrá articularse haciendo valer cuantos motivos de

impugnación en general permite el ordenamiento jurídico, entre los que se cuenta, claro está, considerar que la norma que da cobertura al gravamen impuesto es contraria a la Constitución o al Derecho comunitario —aunque con las diferencias propias de los distintos supuestos fácticos concurrentes, si nos puede servir de referencia la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021, rec. cas. 3816/2019—; por tanto, se idea un procedimiento cuya finalidad es posibilitar, en su caso, la devolución de lo que se considera ingresado indebidamente, y al efecto se faculta al contribuyente para solicitar la rectificación de su autoliquidación dando lugar a la producción del acto y con ello posibilitando la satisfacción de los intereses del contribuyente, art.º 227.2.b) de la LGT.

El esquema que mantiene los arts. 120 y ss. de la LGT actual y su desarrollo reglamentario, unificando los procedimientos, es similar al que se contemplaba en el Real Decreto 1163/1990, que regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, distinguiéndose los supuestos en los que la autoliquidación hubiera dado lugar o no a un ingreso indebido. Con el procedimiento que comentamos, solicitada la rectificación, el contribuyente puede pretender, entre otras, la devolución de aquellas cantidades que no le corresponden ingresar, art.º 15.1.c) del Real Decreto 520/2005 (*sic*), entre las que cabe apuntar sin dificultad ni tensión los ingresos realizados en aplicación de una norma que entiende vulnera la Constitución o el Derecho europeo, puesto que resulta evidente que no existe limitación alguna causal y es factible que la cuestión gire en torno a la interpretación y/o aplicación de una norma. **En el caso de que se haya cursado la rectificación, la Administración tiene obligación de resolver la solicitud de rectificación de una autoliquidación, sin perjuicio de que pueda producirse el acto presunto desestimatorio, que abre la puerta de la impugnación, por cualquier causa fáctica o jurídica, sin que el que se alegue como único motivo de impugnación la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho europeo de la norma que crea el impuesto, suponga alteración alguna del procedimiento y vía para, en definitiva, procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible, ello sin perjuicio de las consideraciones que al respecto se hizo por este Tribunal en la sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. cas. 113/2017».**

Sobre el concepto de autoliquidación, su relevancia y sus consecuencias, como ya he dicho antes, y pese a la existencia de un concepto legal en el art. 120.1 LGT, el TS no evita pronunciarse. Así, el **ATS de 17 de julio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:9980) que admitió el recurso de casación nº 6490/2020 que resolvió la posterior STE nº 1571/2022, de 25 de noviembre (ECLI:ES:TS:2022:4475)**, a la que enseguida me referiré, sostenía lo siguiente en su razonamiento jurídico quinto: «(...) en el sistema tributario español la gestión de los impuestos exige del ciudadano un deber de colaboración a través de la presentación de autoliquidaciones. La autoliquidación es una forma de colaboración con la Administración tributaria a través de una simple declaración tributaria (*sic*) en la que el propio sujeto pasivo practica también la liquidación tributaria consecuente.

Además, nuestro sistema tributario tipifica como sanción dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, por lo que, no autoliquidar o autoliquidar incorrectamente puede exponer al contribuyente a la eventual imposición de la correspondiente sanción». Referencia implícita al art. 191 LGT ya que atañe a autoliquidaciones con el resultado de una deuda tributaria a ingresar y así lo expresa el propio auto en su razonamiento jurídico cuarto.

La razón por la que me parece interesante citar este Auto del TS es porque contribuye a perfilar el marco jurídico por el que se desenvuelve el supuesto derecho a la rectificación de las autoliquidaciones. Y no es solo por la alusión al art. 191 LGT que, como es lógico, y en general, debiera acompañarse de los arts. 198 y 199 LGT, preceptos todos ellos que se refieren a las consecuencias del incumplimiento del indubitado deber de autoliquidar que establece el art. 29.2, c) LGT, sino especialmente porque considera, bien es cierto que para el caso concreto que se le plantea, su **relación con el deber de contribuir del art. 31.1 CE, en particular con el principio de capacidad económica, así como con el principio de buena administración.**

En relación con este último, no dejan de resultar llamativas las afirmaciones del TS en este Auto que, sin embargo, la posterior Sentencia pasa por alto, sobre este discutido principio y su debatida naturaleza y fundamento, cuestiones que el TS parece ignorar con una tajante afirmación. Y es que, dice en el razonamiento jurídico quinto, punto 3, del citado ATS que «a la hora de decidir respecto de la admisión del recurso de casación, conviene tener presente la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el reconocimiento y aplicación efectiva del principio de buena administración al ámbito de los procedimientos tributarios, ya implícito en los artículos 9.3, 103.1 y 106.1 CE. Por tanto, nuestra Constitución ya consagraba lo que en una terminología más moderna ha venido a llamarse derecho a la buena administración, pero lo hizo desde la perspectiva objetiva, a través de la imposición de un deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos.

De esta manera, el derecho a la buena administración se configura actualmente, desde una perspectiva subjetiva, como un

derecho fundamental del ciudadano europeo, no solo como deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos».

Como digo, la Sentencia que resolvió la cuestión admitida por este Auto no hace más que una somera mención al aludido principio que, no obstante ser escueta debe ser valorada en su justa medida, pero no ahonda en las discutibles afirmaciones de aquél.

El valor de lo dicho por el Auto respecto del principio de buena administración estriba, en mi opinión, en que, sin quererlo, afirma la conexión de la figura de la rectificación de las autoliquidaciones con el principio de tutela judicial efectiva, dado que éste, según ha afirmado el propio TS en otros pronunciamientos, está íntimamente ligado a ese supuesto «nuevo» derecho —de ahí tal vez la referencia a que en realidad no es nuevo, sino que es un derecho renombrado o reformulado—. Pero, sobre todo, lo esencial es que, a mi modo de ver, abre la puerta a la eventual confirmación de un auténtico «derecho» a la rectificación, si bien de perfiles muy limitados como la propia Sentencia que resuelve la cuestión de interés casacional va a determinar.

III. LOS PRESUPUESTOS Y LÍMITES DEL DERECHO DE RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

1. La finalidad del procedimiento y la salvaguarda del derecho de defensa de los contribuyentes

Como es de todos conocido, el art. 120.3 LGT no prevé, al menos literalmente, la posibilidad de «instar la rectificación» de una autoliquidación de manera generalizada, sino que la limita al supuesto en que «un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos». Y si éste es, estrictamente, el supuesto permitido por la Ley no es de extrañar que, en la práctica, hayan surgido problemas y dudas sobre el ámbito objetivo de la acción (23). En las líneas que siguen me voy a ocupar de algunos de ellos.

Conviene tener presente que para delimitar correctamente el presupuesto de hecho de la acción de rectificación no se puede prescindir de su conexión con la previsión del art. 122 LGT y también con la del art. 221.4 LGT. A grandes rasgos, puede decirse que, en la actualidad, el ámbito de estos preceptos coincide con el doble sentido que puede tener la rectificación y al que ya he aludido siguiendo las ideas del profesor FERREIRO. En síntesis, la acción de rectificación opera cuando es «a favor» del contribuyente. Del análisis conjunto de los tres preceptos legales citados se colige que los casos son, en principio, tres y lo cierto es que resulta difícil separarlos de la mera pretensión de rectificación.

Son los siguientes: 1) cuando el importe a ingresar de la autoliquidación presentada debiera ser menor; 2) cuando el importe de la devolución solicitada inicialmente debiera ser mayor; y, 3) por último, cuando se presentó una autoliquidación con resultado a ingresar, pero debiera ser, siempre en opinión del contribuyente, a devolver (24).

Si estas son las causas por las que el contribuyente puede verse en la necesidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada, no parece lógico que pueda albergar la posibilidad de que su situación empeore tras dicha solicitud. Esto, que resulta obvio cuando se trata de impugnar la deuda contenida en una liquidación tributaria y que se conoce como prohibición de *reformatio in peius*, pudiera no estar tan claro si se admite que el procedimiento de rectificación no tiene únicamente la finalidad de acceder o no a esta pretensión, sin perjuicio de que para ello se cuente con ciertas potestades de comprobación. Y esta mera posibilidad surge no solo de esta circunstancia sobre las potestades atribuidas a la Administración en el art. 127 RGIT, sino del hecho de que el procedimiento pueda acabar con una liquidación tributaria, tal y como prevé el art. 128.1 RGIT y que ésta, en principio, tiene efectos preclusivos.

Ante esta posibilidad, no está de más recordar, siguiendo el criterio interpretativo del TS, que los antecedentes normativos del actual régimen comenzaron situando la cuestión en el entorno de la «revisión» de la autoliquidación para propiciar su «impugnabilidad», llegando incluso a residenciarse su conocimiento directamente en los órganos económico-administrativos, algo que se desechó rápidamente para que la Administración pudiera decidir sobre la rectificación (25). Pero hay una conclusión evidente, en mi opinión, en la evolución normativa de la acción de rectificación, y es que la brevedad inicial de los plazos para interponerla, similar a la de los recursos, se sustituyó por el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante una liquidación, añadiéndose posteriormente la referencia al plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Expresión que ha quedado matizada en la actualidad contemplando las dos hipótesis de las letras c) y d) del art. 66 LGT si la acción de rectificación se acompaña de la solicitud de devolución de ingresos indebidos. La pregunta es: ¿Se han reforzado así las garantías de los contribuyentes? En la respuesta a este interrogante no se puede obviar que, a cambio, la Administración tributaria puede «comprobar» hasta los límites difusos que le confiere el citado art. 127 RGIT y que, además, en el paso del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, al

RGIT ha «ganado» tres meses más en el plazo de resolución, disponiendo en la actualidad de seis meses, mientras que en aquella norma el plazo máximo de resolución se limitaba a tres.

En consecuencia, actualmente, la solicitud de rectificación no hace sino alargar el tiempo en que el contribuyente puede acceder a la revisión en vía jurisdiccional, pues a la vía administrativa previa se le suman esos seis meses de la vía de «gestión» que supone el procedimiento de rectificación. Y ello en el mejor de los casos, ya que, a la vista del art. 128 RGIT cabe la posibilidad, prevista en el art. 100.1 LGT, de que el procedimiento de rectificación finalice por la apertura de un «procedimiento de comprobación o investigación».

Este supuesto inconveniente es, sin embargo, un dato decisivo, en mi opinión, de que el presupuesto de hecho de la acción de rectificación que es el que determina la pretensión sobre la que ha de resolver el órgano de gestión competente, no permite que, en puridad se pueda comprobar más allá de lo necesario para decidir sobre ello. Esto es, la comprobación a efectuar por la Administración en el seno del procedimiento de rectificación no puede terminar con una regularización, en sentido estricto, que pudiera suponer un empeoramiento de la situación del contribuyente. Esto solo puede acontecer si se cierra el procedimiento de rectificación con la apertura de uno de comprobación o de investigación. Pues de otro modo ¿qué sentido tiene la previsión del art. 128.3 RGIT?

La resolución administrativa en la que se accediera a la rectificación, que es el objeto principal del deber de resolver de la Administración en este procedimiento, aunque viniera acompañada de una liquidación provisional que tenga efectos preclusivos, no puede ser perjudicial para los intereses del contribuyente, sino que, en pro de la seguridad jurídica, es una garantía de que lo rectificado es, salvo las excepciones previstas normativamente, inamovible porque es el resultado de una cierta tarea de comprobación centrada sólo en las circunstancias que se refieren a la rectificación (26), hayan sido o no alegadas por el contribuyente.

En otros términos, creo que hay razones jurídicas para sostener que la finalidad del procedimiento de rectificación iniciado por un contribuyente que considera que la autoliquidación que presentó le ha perjudicado sus intereses legítimos constriñe el sentido de la decisión administrativa, con independencia de la amplitud de las potestades con que cuenta la Administración para alcanzar esa decisión, que le permitirán conocer de todo lo relativo a la cuestión, insisto que haya sido o no alegado por el contribuyente.

Y su deber de resolver es correlativo al derecho del contribuyente de obtener una respuesta expresa motivada sobre su solicitud, algo que estaría sustentado por el art. 103 LGT dado que se trata de un procedimiento ubicado en el Título III de la LGT y también en el derecho a la buena administración del art. 41 Carta, se acceda o no a la rectificación si se han comprobado las circunstancias que la propiciarían. Pero igual que no hay un derecho incondicionado del contribuyente a que se acceda a su solicitud, ni a que se haga en los términos que él propone —como veremos que ha sostenido el Tribunal Supremo—, tampoco cabe la posibilidad de que esa rectificación lo sea para agravar su situación jurídica. Porque el efecto disuasorio sería evidente por la creación de facto de un obstáculo indebido al acceso a la jurisdicción, ya que no hay otro modo de llegar a ella si se trata de un tributo autoliquidado. Efecto que es contrario a la doctrina consolidada del TC. Así pues, ¿cómo hay que entender las potestades administrativas de los arts. 127 y 128 RGIT?

Llegados a este punto, hemos de volver sobre la cuestión de la naturaleza, y finalidad, del procedimiento autónomo de rectificación de autoliquidaciones. De él se ha dicho que no es un procedimiento de liquidación, algo que en la actualidad no tiene refrendo legal pues no hay reconocido como tal en la LGT un procedimiento de liquidación. Tampoco es ya un procedimiento de revisión, al menos formalmente y con carácter general, pese a la objeción que representa el supuesto del art. 221.4 LGT. Se trata legalmente de un procedimiento de aplicación de los tributos por su ubicación en el Título III de la LGT como confirmó el Preámbulo del RD 1065/19967, de 27 de julio, (punto IV), que aprobó el RGIT, con base en la genérica habilitación legal del art. 123.2 LGT. Atendidos estos datos, así como las potestades administrativas que confiere el art. 127 RGIT y el efecto preclusivo de la eventual liquidación (provisional, lógicamente) que prevé el art. 128.1 RGIT que pudiera acompañar a la resolución expresa sobre la solicitud de rectificación de la autoliquidación, se ha afirmado por algunos autores, significativamente CLAVIJO HERNÁNDEZ, que es, además de lo anterior, un procedimiento de comprobación iniciado a instancia de parte (27). El problema de esta conceptualización, sin mayor precisión, es, a mi modo de ver, la falta de sustento normativo y su discordancia con la finalidad del procedimiento de rectificación, y tiene que ver con las garantías de defensa de los contribuyentes como acabo de exponer.

Sostenía este autor que «no son potestades de revisión ni directamente de liquidación», sino que «en sentido estricto, son potestades de comprobación, idénticas, en su naturaleza, a las que ejercita en cualquier procedimiento de este tipo». En

definitiva, concluye, a través de estas potestades, la Administración, lo que trata es de determinar los hechos, situaciones y actos contenidos en la autoliquidación que el obligado considera contrarios a sus intereses legítimos" (28) . Pero, justamente por esta razón, porque el presupuesto material de la acción de rectificación del art. 120.3 LGT determina la finalidad del procedimiento y, por tanto, constriñe las facultades de conocimiento de la Administración, es por lo que no comparto que se pueda considerar un procedimiento de comprobación parangonable a los de comprobación limitada (29) y menos aún al de inspección. En este sentido, coincido con la matización que efectúa el propio autor cuando dice que la finalidad del procedimiento es «comprobar o determinar aquellos extremos de la autoliquidación sobre los que se hubiese presentado la solicitud de rectificación» (30) . Y concluye: «En pocas palabras, la rectificación no es más que un procedimiento de comprobación sobre aquellos extremos de la autoliquidación solicitados por el obligado tributario». Algo coherente con que, según su régimen legal, es un procedimiento iniciado de oficio, en todo caso. Dato que el propio autor destaca para diferenciarlo de los otros procedimientos de comprobación. De modo que, en mi opinión, incluso desde esta posición doctrinal también cabría concluir que el contribuyente no puede esperar que su resolución suponga un empeoramiento de su situación jurídica. A diferencia de lo que sucede cuando se ejercitan auténticas potestades de comprobación en los procedimientos iniciados de oficio que acabo de señalar.

En cualquier caso, la **STS nº 145/2021, de 4 de febrero (ECLI:ES:TES:2021:447)** es un ejemplo claro de que la cuestión no está en absoluto resuelta y sirve para poner en evidencia lo inconsistente de la unificación de supuestos que supuso la LGT en lo referente al procedimiento de rectificación seguido en relación con los arts. 32, 34 y 221 LGT, del que dice el Alto Tribunal que no es un procedimiento de aplicación de los tributos (31) . Lo que no es de extrañar, pues tratándose del caso del art. 221.4 LGT su naturaleza revisora se desprende del hecho de que está ubicado en el Título V de la LGT entre los procedimientos especiales de revisión.

2. La posibilidad de reiteración de la acción de rectificación

Precisamente la **STS nº 145/2021, de 4 de febrero (ECLI:ES:TES:2021:447)**, citada en el epígrafe anterior, y en la que se decidía, una vez más, respecto a la controversia surgida de la inconstitucionalidad del IIVTNU ha permitido abordar otro problema que presenta un enorme interés en relación con el objeto de este estudio, y es la posibilidad de reiteración de la solicitud de rectificación.

Lo interesante de esta decisión, además de lo que supone en sí misma esta posibilidad, en tanto asimilaría en cierto modo las posibilidades de los contribuyentes con las que cuenta la Administración, es que tiene que ver, implícitamente, con las potestades que reglamentariamente se atribuyen a la Administración tributaria en las fases de tramitación y terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, en los art. 127 y 128 RGIT, a lo que me acabo de referir.

Los hechos sobre los que giró el debate procesal, recogidos en el Auto de admisión (**ATS 251/2020-ECLI:ES:TS:2020:251A**), son en síntesis los siguientes: presentada por el contribuyente una solicitud de rectificación de su autoliquidación por IIVTNU devengado por una compraventa, acompañada de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, ésta se desestimó expresamente por el órgano administrativo municipal correspondiente. Contra esta desestimación, el contribuyente presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Local, pues se trataba de un municipio de gran población ex art. 137 LBRL, que la inadmitió por extemporánea. Esta decisión quedó firme.

Posteriormente, casi un año después, se presenta una segunda solicitud de rectificación respecto de la misma autoliquidación y, ante el silencio del Ayuntamiento, planteó una nueva reclamación que tampoco fue contestada. Frente a ello, interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado en la instancia y confirmado en apelación. El argumento decisivo de estos fallos desfavorables a la tesis del contribuyente es que se entiende que la decisión del Ayuntamiento sobre la primera solicitud de rectificación no sólo la desestimó, sino que, además, aprobó una liquidación «definitiva» del impuesto que quedó firme al no haberse recurrido la inadmisión por extemporaneidad del TEA Local. La clave del caso es, pues, que la Administración no se limitó a desestimar la solicitud de rectificación, sino que a ésta le acompañó un acto que formalmente se calificó como liquidación tributaria, pero que materialmente no lo era a juicio del contribuyente; tesis que finalmente es la que acoge el TS y es por ello que se da la primera de las condiciones para que se pueda reiterar la solicitud de rectificación de la misma autoliquidación. La segunda es que permanezca abierto el plazo de prescripción.

La doctrina del TS sobre la aludida posibilidad de reiteración se recoge en el FJ 5º punto 2 de la Sentencia: «Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio —dada la especificidad, índole y fines de tales actos (vid. al respecto los artículos 101,1 y 3; 120 y 221 de la LGT y 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección

tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio —RGAT—, en un sistema tributario que gira, en su mayor parte, sobre la autoliquidación del propio contribuyente, lo que hace tener a la liquidación un contenido preciso y exclusivo surgido de su régimen jurídico, [...] no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, **en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, [...]**

No en vano, esa facultad que reconocemos, en atención a la concurrencia de hechos nuevos —siempre dentro del plazo estructural de la prescripción—, no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción.

Además, no hay propiamente cosa juzgada administrativa —concepto y expresión que proviene de la dogmática procesal para evitar la reiteración de un segundo proceso—, lo que requeriría que concurriera la conocida como triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir —*causa petendi*—, que en este caso no coincide —el último de los presupuestos— debido a la alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, en casos como el que, no se discute aquí, se ha generado una minusvalía o pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión».

Conforme a ello, que representa, en esencia la segunda de las cuestiones que debía responder el TS, sienta la siguiente doctrina en su FJ 6º:

«(...) le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez —y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada—, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT.

A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto».

Hasta aquí creo que puede considerarse que la doctrina establecida goza de cierta eficacia general, sin perjuicio de aclarar lo que afirma en la última parte que tiene que ver con el caso concreto decidido en la Sentencia.

El problema de índole general que se aborda es el de la naturaleza del acto de resolución del procedimiento de rectificación, sea expresa o presunta. Pues si en este segundo caso no hay duda de que ni siquiera existe un acto administrativo como tal, sino que simplemente se da el presupuesto de procedibilidad que abre la vía de recurso, en el primero, se trata de ver si ese acto es de la misma naturaleza que una liquidación tributaria. Algo que el propio art. 128.1 RGIT deja bastante claro pero que en el supuesto de autos planteó un problema por la peculiar actuación del órgano administrativo municipal. Y esa es la justificación de la afirmación del TS hecha en último término.

Con carácter general, sin embargo, el planteamiento del TS se asemeja al formulado por el profesor CLAVIJO (32) quien rechazaba que la desestimación de la solicitud de rectificación convirtiera la autoliquidación del obligado tributario en un acto de liquidación. Señalaba este autor (33) que «una resolución denegatoria no cuantifica el importe de la obligación tributaria» y a lo que se reduce es a un mero rechazo de la misma, en referencia a la solicitud de rectificación, «sin ningún pronunciamiento sobre el importe de la deuda o del importe que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, que es lo que, por definición, constituye el acto de liquidación (art. 101 LGT)». Y, en consecuencia, añadía, no hay «impedimento para que la Administración pueda volver luego sobre los hechos objeto de la solicitud de rectificación y dictar el correspondiente acto de liquidación, al carecer la resolución denegatoria de un efecto preclusivo sobre las potestades administrativas de comprobación».

La clave del problema está, por tanto, en la diferencia entre actos administrativos, y que, a mi modo de ver, se refleja en el art. 128.1 RGIT. En esta línea, el profesor ESEVERRI recuerda lo esencial de la cuestión, y es que la «inexistencia de acto administrativo susceptible de ser revisado obliga a que el contenido de la autoliquidación se transforme en acto propio del

órgano administrativo, lo que se consigue cuando por éste se confirma o se deniega la rectificación pretendida por el obligado tributario (34) ».

A la vista de lo anterior se comprende mejor el problema que se plateaba en la Sentencia, puesto que sí hubo una liquidación pero que, según entiende probado el TS, se limitaba a reproducir lo autoliquidado por los contribuyentes. Y a tal actuación entiende que no puede calificársela de liquidación. Sin que por ello, añadido yo, se pueda afirmar que no existe un acto administrativo, lo que sucede es que este no es una liquidación derivada de actuaciones de comprobación que le confieran efectos preclusivos, y de ahí que pueda admitirse la posibilidad de reiteración de la solicitud por parte del contribuyente (35) .

Por último, esta posibilidad de reiteración no es, desde luego, incondicionada desde la perspectiva material, a pesar de que siguiera abierto el plazo de prescripción, sino que ha de ser una solicitud *diferente*. Y en tal sentido, dice el TS: «A los efectos que nos ocupan, cabe considerar 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 —luego se supo que acertadamente— 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 insusceptible de ser gravada, a lo que se añade que, en la fecha de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa.

A este efecto, no es de menor importancia resaltar que tal cuestión suscitada por el Juzgado de esta jurisdicción de San Sebastián determinó, más tarde, de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, como también es necesario recordar que fueron anuladas las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, asimismo, la Ley de Haciendas Locales, que aquí se controvierte en el fondo».

3. La interpretación extensiva del presupuesto de la acción de rectificación: acogimiento de los motivos relativos a la eventual inconstitucionalidad y/o contravención del Derecho de la Unión Europea

Sobre ambas cuestiones el TS ha fijado doctrina en Sentencias que ya he citado. Me refiero a la **STS nº 1186/2022, de 27 de septiembre** y las que le precedieron (36) . En ellas, la cuestión resuelta por el TS se circunscribe a la «adecuación o no del cauce elegido cuando entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea». Y deja al margen la cuestión de fondo, esto es, si la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña, sobre el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, es o no conforme con las normas de la UE o con la Constitución. No sin antes advertir que la STC 74/2016, de 14 de abril, declaró la inconstitucionalidad y «consiguiente nulidad» de determinados preceptos de la cita ley autonómica. Es decir, que no había duda sobre la improcedencia del tributo.

La cuestión debatida se resume perfectamente tanto por el defensor del Ayuntamiento demandado en la **STS nº 1008/2021, de 12 de julio**, que origina la doctrina ahora analizada, como por el propio TS en la **STS 1186/2022, de 27 de septiembre**, que la reproduce.

En el antecedente de hecho cuarto de aquélla sostiene el Letrado de los Servicios Jurídicos de la administración demandada que, como ya he advertido, «no se discute si la Ley 2/2014, de 10 de octubre, se adecua (o no) a la normativa comunitaria, sino que la controversia gira en torno a si la aplicación del procedimiento de rectificaciones de autoliquidaciones **por errores de derecho** mediante el procedimiento de ingresos indebidos a que se refiere el apartado 3º art.120.3 de la LGT en relación con el art. 32 LGT, es el cauce adecuado para solicitar una devolución de un ingreso tributario ilícito por ser contrario al ordenamiento jurídico europeo».

Los términos de la segunda Sentencia son igual de elocuentes y resumen la controversia del siguiente modo en su FJ 2º en el que se acuerda la remisión íntegra a la sentencia de 15 de julio de 2021, recaída en el recurso de casación nº 4144/2020, que a su vez se remite a la de 12 de julio de 2021, dictada en el recurso de casación nº 4066/2020. Pues, dice el TS: «En efecto, la mencionada sentencia, votada y decidida en la misma fecha que otras varias en asuntos de planteamiento similar, seguidas de otras diversas —lo que excusa de su cita pormenorizada— versa prima facie sobre la **idoneidad del mecanismo legal estatuido en el artículo 120.3 de la LGT, para controvertir la propia declaración-liquidación, en aquellos casos en que la discrepancia no afecta a la declaración de voluntad o a la necesidad de rectificar hechos o elementos con transcendencia tributaria, sino que se encamina a poner de manifiesto que la ley autonómica que crea el tributo y ampara la autoliquidación y la obligación declarada en ella contraviene el Derecho de la Unión Europea**.

Pues bien, sobre ello la doctrina reiterada del TS es favorable a las tesis de la demandante, sosteniendo en su FJ 3° que: «(...) la respuesta que ha de darse a la cuestión con interés casacional planteada en el auto de admisión es positiva, esto es, **la rectificación de una autoliquidación —y la consiguiente devolución de ingresos indebidos— sí es 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 considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea**».

No obstante no haber visto respaldada su tesis, creo importante destacar que en la argumentación del demandado en el caso de la reiterada STS n° 1008/2021, de 12 de julio, se alude al «derecho» a la rectificación de la autoliquidación como contrapartida a la obligación de autoliquidar. Planteamiento que contrasta con los calificativos que emplea el TS en la **STS n° 1571/2022, de 25 de noviembre**, —de la que me ocuparé después— que indistintamente se refiere a ella como una «facultad» (37) reconocida legalmente de solicitar la rectificación o como a una «petición».

En este mismo orden de cuestiones, el **ATS de 25 de enero de 2023 (ECLI: ES:TS:2023:839 A)** ha admitido a trámite un recurso de casación en relación con el IIVTNU y al hilo de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que afecta también a los supuestos en que el tributo fue autoliquidado por los contribuyentes cuando ello estuviera previsto en la correspondiente ordenanza municipal.

Según dispone el apartado 2° del acuerdo de admisión la cuestión de interés casacional consiste en «Determinar si la inconstitucionalidad de los **artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021**, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica».

Recuérdese que la decisión del TC fue especialmente polémica por la inusitada limitación del derecho de los contribuyentes afectados, que originó el FJ 6° de la STC 182/2021, de 26 de octubre, ya que sólo prevé la devolución de lo indebidamente pagado por este impuesto municipal en las llamadas situaciones «no consolidadas», siendo una de ellas, parece, la relativa a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas, y no resueltas, por el IIVTNU en el momento de «dictarse» la Sentencia. Dándose por sentado, entiendo, que éstas se refieren a «obligaciones tributarias devengadas por este impuesto a la fecha de dictarse la misma».

No está de más tener en cuenta que lo anterior supone, en realidad, predicar de las autoliquidaciones la condición de firmeza, algo propio de los actos administrativo y que el TS ya ha rechazado en ocasiones anteriores, como en la **STS de 15 de enero de 2013 (Rec. n° 362/2008) (ECLI:ES:TS:2013:16)**. En este caso se trataba de considerar los efectos de una STC que declaró la inconstitucionalidad de un impuesto autonómico sobre las autoliquidaciones que, según la administración autonómica, habían quedado firmes, en virtud de los art. 102 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y el art. 73 LJCA, algo que el TS rechazó. Y es que, recuerda el Profesor ESEVERRI, que, «como las autoliquidaciones no dejan de ser actos de particular, la firmeza predicada de los actos administrativos consentidos no les resulta de aplicación» (38) , circunstancia que el TC, lamentablemente, parece obviar, aunque el fin sea la preservación del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

A. Su contrapunto: ¿la acción de rectificación como «carga» del contribuyente?

En contraste con esta interpretación extensiva del presupuesto material de la acción de rectificación, cabe considerar, por si pudiera ser su contrapunto, la doctrina que, también en relación con la improcedencia de un tributo por contravención del DUE sienta la **STS n° 1371/2022, de 25 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3971)** (39) . En ella se plantea otro interesante problema que explícitamente tiene que ver con requisitos temporales de ejercicio de la acción de rectificación, pero que, además, encierra otra polémica de enorme relevancia si se atiende a uno de los argumentos que sustentan la decisión del TS.

En este caso, el problema, según el razonamiento jurídico cuarto del **ATS de 8 de abril de 2021 (ECLI: ES:TES:2021:4698A)** que admitió el recurso de casación, se refiere a «cuándo debe computarse el plazo de tres años previsto en el artículo 121.1.a) del CAU para la presentación de las solicitudes de devolución o de condonación, formuladas al amparo de lo dispuesto en el artículo 116 del CAU, en los supuestos en los que el ingreso resulte indebido como consecuencia de la anulación de un reglamento, directiva o decisión por parte del TJUE». Una de las razones que justifican el interés

casacional era la falta de pronunciamiento del TS al respecto, puesto que se trataba de interpretar la teoría de la *actio nata* con relación al artículo 121.1.a) del CAU (norma de derecho de la Unión aplicable a toda la Unión Europea) en un supuesto de devolución de ingresos indebidos que se ha producido como consecuencia de que el TJUE ha anulado un Reglamento de la Unión. Es decir, al margen del art. 120.3 LGT.

Las normas que, en principio, debían ser objeto de interpretación eran, además de las dos citadas del CAU (Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión (refundición)); el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Carta); los artículos 9.3 y 103 CE; y el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Cabe destacar que este último precepto, que contiene los principios generales de actuación de las Administraciones públicas, no aparece en la Sentencia que decide el caso, y aunque el principio de buena administración sí es invocado en su FJ 2º, el TS no aprecia su infracción porque la sentencia de instancia, (de la Secc. 1ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del **TSJ del País Vasco de 2 de julio de 2020**) decidió de conformidad con la interpretación dada por el TJUE a los preceptos implicados, los arts. 116 y 121 CAU.

El caso resuelto por esta Sentencia del TS se refiere a la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos de una autoliquidación planteada por el obligado tributario en relación con derechos antidumping devengados por la importación de elementos de fijación de acero. Dicha solicitud la realizó al amparo de la STJUE de 5 de abril de 2017, asuntos acumulados C-376/15P y C-377/15P(EU:C:2017:269), que declaraba nulo el Reglamento (CE) nº 924/2012, del Consejo por el que se imponían un derecho antidumping definitivo sobre las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de República Popular China.

No se suscita controversia entre las partes sobre la normativa aplicable, los citados artículos 116 y 121.1.a) del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 (DOUE núm. 269, de 10 de octubre) por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (refundición), sobre los siguientes extremos: (i) uno de los motivos que permite la devolución o condonación de los importes de los derechos de importación o exportación es el «cobro excesivo de importes de derecho de importación o exportación». Aquí es donde se ubicaría el supuesto de devolución basado en la anulación de un reglamento, directa o decisión por parte del TJUE; «(ii) que en el caso de un exceso de cobro de los derechos de importación o exportación, las solicitudes de devolución o de condonación se presentarán a las autoridades aduaneras, conforme al art. 121.1, a) del CAU "en el plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera"; (iii) que se permite la prórroga del plazo para presentar la solicitud en los supuestos de "caso fortuito o de fuerza mayor».

En este contexto normativo, el recurrente, al ver denegada su solicitud por la **Administración tributaria foral** apeló a la aplicación de la doctrina de la *actio nata* para prorrogar el plazo de tres años establecido por el CAU. La decisión del TS es tajante con base en un argumento extraído de la doctrina del TJUE y que es, en mi opinión, lo más relevante de la Sentencia a los efectos de este análisis.

La aludida **doctrina sobre los art. 116 y 121 CAU se contiene en la STJUE de 14 de junio de 2012, asunto 533/10 CIVAD, reiterada en otra posterior STJUE de 4 de febrero de 2016 (asuntos acumulados C-65913 y C-34/14, C&J Clark International Ltd). Conforme a ella, el plazo de tres años es una regla general que no admite excepción a salvo de la concurrencia de fuerza mayor (o caso fortuito)**. Concepto que debe ser interpretado de manera restrictiva y que consta de dos elementos, uno objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al operador, y otro subjetivo, «relativo a la obligación que incumbe al interesado de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos (sentencia Société Pipeline Méditerranée et Rh  ne, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada)». Y este es el elemento decisivo al que me refería, pues el TJUE le impone al recurrente un supuesto deber de diligencia cuyo incumplimiento deviene, en el caso que analizamos, en una «inactividad que no le permite invocar» la teoría de la *actio nata* para prorrogar el plazo de tres años de los art. 116 y 121 CAU.

Y es que la citada STJUE de 4 de febrero de 2016, en su párrafo 194, es claramente expresiva de esa carga que impone al contribuyente afectado. Pues considera que la normativa aludida «debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que un Reglamento que establece derechos antidumping sea declarado total o parcialmente inválido por el juez de la Unión no constituye un caso fortuito o de fuerza mayor como el previsto por esa disposición». [...] En el caso que se enjuicia, la recurrente no ha acreditado la existencia de fuerza mayor o caso fortuito que le hubiera impedido un ejercicio tempestivo de la acción de impugnación de las liquidaciones. Se limita a alegar que no era posible impugnar la liquidación con anterioridad a la anulación del Reglamento porque esa impugnación carecía de base jurídica, pero esa afirmación, (...) hubiera requerido de un

mayor esfuerzo argumental a fin de desvirtuar la afirmación que realiza la sentencia impugnada, en términos coincidentes con los declarado por el TJUE en el asunto CIVAD, al declarar que: «[...] nada obstaba a que la recurrente hubiese solicitado la devolución de lo ingresado por derechos antidumping antes de haber transcurrido el aludido plazo de tres años, aun sin tener conocimiento o esperar el resultado del recurso de anulación interpuesto ante el TJUE por los exportadores chinos gravados con aquella liquidación, fundando su acción administrativa y judicial en la nulidad del mismo Reglamento, **a modo de impugnación indirecta y para el eventual planteamiento de la cuestión prejudicial del artículo 267 del TFUE por el órgano competente.**

Ejemplos tenemos de solicitud de devolución de cuotas tributarias antes de que el TJUE se pronunciase sobre la conformidad de la legislación interna con el Derecho de la Unión: Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos.

Fueron precisamente esas solicitudes las que dieron lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial sobre la conformidad de la normativa interna de dicho Impuesto con el Derecho de la U.E. y consiguiente sentencia del TJUE que motivó la estimación de las solicitudes de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas».

Hay un segundo argumento del TS para desestimar el recurso y es el rechazo a que pueda aceptarse como *dies a quo* del cómputo del plazo examinado el de publicación de la sentencia por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, «porque la **acción ejercitada** no es la de responsabilidad patrimonial exigible al Estado por infracción de la normativa de la UE o a esta por invalidez de los actos aprobados por sus Instituciones, sino la **acción de devolución de ingresos indebidos**». Rechazo que se basa en la apelación a la STS de 16 de noviembre de 2016 (recurso de unificación de doctrina 1590/2015), a propósito de la determinación del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos de una norma contraria al derecho comunitario.

4. La justificación de la causa de imposibilidad de interposición de la acción del art. 126.2 RGIT cuando ya se ha iniciado un procedimiento de comprobación o inspección tributaria

A diferencia de los casos vistos en el epígrafe anterior, la cuestión que se debate en el caso resuelto por la **STS nº 1571/2022, de 25 de noviembre**, sí entra dentro del supuesto en que el obligado solicita la rectificación porque entiende que ha incurrido en un error y que, en este caso concreto, se refería a la valoración y el porcentaje de su participación de los bienes heredados sobre los que autoliquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), pero lo hace cuando ya se había iniciado un procedimiento de inspección tributaria. Está claro, pues, que el supuesto se refiere a los límites que establece el art. 126.2 RGIT que prevé determinadas hipótesis en las que no podrá instarse la rectificación dando lugar con ello a un procedimiento autónomo (40). La problemática del caso es más amplia, como se colige de la doctrina sentada por el TS que no se circunscribe literalmente al ISD, pero va a quedar al margen de este análisis en el que únicamente me voy a centrar, como ya he dicho, en la cuestión general que es la doctrina del TS que afirma la conformidad de estos límites o excepciones reglamentarios con el principio de reserva de ley en materia tributaria, aportando, además, las razones por las que quedan perfectamente garantizadas las posibilidades de defensa de los contribuyentes (41).

Esta doctrina se resume en cuatro afirmaciones que, a su vez, se justifican en diversas razones:

La principal de estas conclusiones es, a mi modo de ver, la que afirma que «La previsión contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (sic) (...) **al impedir interesar el inicio del procedimiento de rectificación una vez iniciadas actuaciones de comprobación, no vulnera el principio de reserva legal en materia tributaria, ni cercena los derechos del contribuyente en la medida en que las alegaciones contenidas en el escrito interesando la rectificación deben ser tenidas en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a su alcance, procedencia y significación en relación con el tributo correspondiente**».

La **actividad exigida a la Administración tributaria en estos casos** se limita a que sea tenida en cuenta y «deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección». Pero ello no significa que deba acoger los «datos "rectificados" por el contribuyente, ni que, por tanto, deba descartar los valores que se tuvieron en cuenta al presentar la correspondiente autoliquidación y sustituirlos por los derivados de la solicitud de rectificación». La razón es que «la actividad exigible a la Administración en este caso es responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas por el interesado». Tampoco es obligado que deba iniciarse un procedimiento de comprobación de valores en el seno del procedimiento de inspección, "aunque sí deberá analizar 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 que se ha constatado en el supuesto de hecho la existencia de un error de hecho o de derecho).

Las razones que sostienen esta doctrina son, como ya he dicho, diversas, pero a los efectos de este análisis, importa resaltar las siguientes:

1ª «La improcedencia de iniciar el procedimiento de rectificación cuando se están desarrollando actuaciones de comprobación e inspección resulta coherente con la **naturaleza y finalidad** de ambos procedimientos: si la ley reconoce al contribuyente la **facultad de solicitar la rectificación** y si con tal **petición** ha de iniciarse un procedimiento en el que la Administración deberá determinar la procedencia o no de la misma, parece claro que la incoación de ese procedimiento ad hoc (*sic*) resulta improcedente cuando ya se han iniciado actuaciones encaminadas a determinar los hechos, elementos, actividades y demás circunstancias de la obligación tributaria, sin perjuicio de que —en el seno de estas actuaciones— se efectúe esa determinación atendiendo al contenido de la petición de rectificación (42) ».

2ª «Si la ley ha establecido que la petición de rectificación no implica la aceptación automática de la misma por la Administración, sino la necesidad de iniciar el procedimiento previsto, carece de sentido entender que, solicitada la rectificación después de iniciadas actuaciones de inspección, deba aceptarse ineluctablemente la modificación propuesta. Lo razonable en estos casos es que la Administración —antes de adoptar la decisión que ponga fin al procedimiento inspector ya iniciado— tenga en cuenta, analizándolas cumplida y motivadamente, las alegaciones que justifican la rectificación, de modo que, en aquella decisión, tendrá que haber dado respuesta a su procedencia».

3ª «La prohibición contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (*sic*), ha de entenderse referida a la inidoneidad del procedimiento ad hoc de rectificación cuando ya está tramitándose otro procedimiento encaminado a determinar las circunstancias esenciales, pues será en el seno de este último procedimiento donde deberá ventilarse la procedencia o no de la rectificación, a cuyo efecto la Administración habrá de justificar cumplidamente las razones por las que resulta o no pertinente la modificación de la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente, cuyos derechos se respetan en plenitud al exigirse esa motivación específica y al garantizarse su participación y audiencia en la decisión que se adopte».

4ª. «Los criterios hermenéuticos expresados en relación con los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento General de 2007 **no solo no cercenan, sino que confirman las posibilidades impugnatorias del inspeccionado, que podrá reaccionar contra la liquidación que ponga fin a las actuaciones de comprobación e inspección en los términos que tenga por conveniente, atacando aquella liquidación de manera plena, incluyendo el cumplimiento por la Administración de los deberes impuestos en el último de aquellos preceptos en relación con la motivación del rechazo a la rectificación, cuestionando también —si a su derecho conviene— los presupuestos en los que tal decisión se asienta y defendiendo con cuantos argumentos considere oportunos la improcedencia de la rectificación instada en su día y tácita o explícitamente rechazada por el órgano competente [...]**».

IV. CONCLUSIONES

1. La trascendencia de la generalización de las autoliquidaciones tributarias quedó reflejada legalmente en la relación jurídica tributaria definida en el art. 17 LGT, precepto que recoge de manera expresa el deber formal de autoliquidar a cargo de los obligados tributarios del que se ocupa el art. 29.2, c) LGT.

2. Este deber es esencial en el caso de unos obligados tributarios, los sujetos pasivos contribuyentes, ya que lo que se autoliquidada, en el sentido amplio que a esta expresión le otorga el art. 120.1 LGT, es la obligación tributaria principal, máximo exponente del deber de contribuir del art. 31 CE. Es decir, que el deber formal de autoliquidar lo es precisamente porque coadyuva, está al servicio, del efectivo cumplimiento del susodicho deber constitucional de contribuir. De ahí que se haya afirmado que ese es su fundamento jurídico.

3. Esta conexión con el art. 31 CE sirve para replantearse una cuestión que viene de antiguo, pero que aún hoy no tiene una solución del todo satisfactoria, y es la de garantizar adecuadamente a los contribuyentes el cumplimiento de ese deber solidario de contribuir facilitándoles al máximo su derecho a rectificar las autoliquidaciones que les pudieran perjudicar. De modo similar a lo que acontece cuando los tributos se gestionan mediante una liquidación tributaria. Caso en el que los motivos de los recursos y reclamaciones no están condicionados por exigencias del art. 24 CE. Así pues, lo que se plantea en este trabajo tiene que ver con la clásica cuestión sobre la «inimpugnabilidad» de las autoliquidaciones y la necesidad de su reconsideración, con el objetivo de que tal obstáculo sea superado del modo más propicio a esa misma garantía de defensa de

los contribuyentes.

4. En esta senda, la doctrina del Tribunal Supremo contribuye a apuntalar los argumentos que la propia legislación ya de por sí ofrece para sostener que la «posibilidad» que ofrece el art. 120.3 LGT no es tal, sino que se trata de un auténtico derecho de carácter formal. Hay pues argumentos para sostener que en nuestro ordenamiento jurídico existe un derecho, no a obtener la rectificación en todo caso, lógicamente, sino a que la acción a través de la que se articula procedimentalmente se vea facilitada y libre de cortapisas que la limiten. Y con independencia de que la pretensión de rectificación de la autoliquidación vaya acompañada de la subsidiaria de devolución de ingresos, derivados de la normativa tributaria o indebidos, de los arts. 31 y 32 LGT.

5. Se trata, en suma, de que el contribuyente de modo efectivo no vea limitado su derecho a que la autoliquidación presentada pueda causarle cualquier perjuicio en sus intereses legítimos. Objetivo que demanda que el presupuesto legal contemplado en el art. 120.3 LGT sea aplicado e interpretado por la Administración y los órganos jurisdiccionales del modo más favorable al derecho de defensa de los contribuyentes.

6. El derecho a la rectificación de su autoliquidación que ostenta el contribuyente incluye además otros dos aspectos: uno de ellos si está reconocido normativamente, y es el de obtener una resolución expresa, en tanto que ha de ser motivada, y en un plazo que, conforme al principio de buena administración (art. 41 Carta), debiera ser razonable. El otro aspecto, pese a ser esencial no está expresamente previsto, pero se deduce de la propia finalidad del procedimiento de rectificación y su configuración normativa. Se trata de una suerte de prohibición de *reformatio in peius* como eventual contenido de la resolución expresa del procedimiento. Las razones son dos: a) las potestades de «comprobación» de la Administración en este procedimiento lo son a los solos efectos de comprobar, valga la redundancia, de cerciorarse, en suma, que se cumplen las circunstancias que, alegadas, o no, por el contribuyente, posibilitarían la rectificación; b) además, la liquidación que en su caso pudiera acompañar a la resolución expresa sobre la solicitud de rectificación solo puede responder a este mismo fin. Este y no otro es el sentido que cabe atribuir a la propia normativa que prevé la posibilidad de finalización del procedimiento de rectificación con la simultánea apertura de un procedimiento de aplicación de los tributos que, este sí, pudiera concluir con una regularización desfavorable al contribuyente. Siempre, claro está, que concurren las causas legales que permiten su inicio.

La verdadera equiparación de la autoliquidación con la liquidación tributaria a los efectos de salvaguardar el derecho de defensa de los contribuyentes y sus intereses legítimos no pueden, en mi opinión, conducir a una solución contraria.

7. No parece de recibo, en la actualidad, la defensa a ultranza de la naturaleza de la autoliquidación como acto del particular cuando se trata de este derecho fundamental y que, paralelamente, esa misma autoliquidación se equipare a una liquidación tributaria a los efectos de la autotutela ejecutiva y dé paso a la vía de apremio, algo que viene aconteciendo en nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1995.

8. Esta discordancia no es más que un ejemplo palmario de la querencia del legislador español por las concepciones clásicas del Derecho administrativo que giran sobre esta potestad de autotutela, a diferencia de lo que sucede en países de nuestro entorno más próximo. Si esto es así con carácter general, el escollo para superar esas rigideces conceptuales es aún mayor cuando entran en juego los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública en ese mal entendido, tan arraigado pero incierto, de que estos fueran diferentes al deber solidario de contribuir del art. 31 CE.

9. La introducción en la LGT de la nueva figura de las autoliquidaciones rectificativas, prevista, no obstante, como mera habilitación legal, puede dar lugar a un cambio muy significativo en el panorama analizado, y da pie incluso a barajar la posibilidad de que se hubiera instaurado un verdadero derecho a «obtener» la rectificación sin necesidad de pronunciamiento administrativo en el sentido que hasta ahora ha tenido y que ha sido objeto de análisis en este trabajo. Los interrogantes, sin embargo, son tantos y de tan hondo calado que habrá que esperar a futuros desarrollos legales y a la probable adaptación de las normas reglamentarias para poder llevar a cabo un análisis a fondo de la nueva panorámica que abre esta reforma legal.

V. BIBLIOGRAFÍA

BAÑO LEÓN, J. M^a: «Los excesos de la llamada autotutela administrativa», *REDA*, n° 181, 2016 (versión electrónica consultada el 28.4.2023).

CALVO VÉRGUEZ, J.: «Las devoluciones tributarias y la rectificación de las autoliquidaciones en 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», *Impuestos*, n° 14, 2009 (versión electrónica).

CAYÓN GALIARDO, A.: «La rectificación de las autoliquidaciones», *RTT*, nº 76, 2007.

CIVICO, J. A.: «Algunos rasgos definitorios del procedimiento tributario actual: la generalización de la autoliquidación y la multiplicidad de administraciones tributarias», en *VVAA: Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2022.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «La autoliquidación tributaria» en *Estudios de Derecho Y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*", Vol. II, IEF, Madrid, 1987.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias», *Hacienda Canaria*, nº 22, 2008.

ESEVERRI, E.: «Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias», *REDF*, nº 37, 1983.

ESEVERRI, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *REDF*, nº 37, 1983.

GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S.: «El procedimiento tributario en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo: en particular, el principio de buena administración», en *VVAA: Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2022.

GONZÁLEZ PÁEZ, E.: «Carácter administrativo de las autoliquidaciones», *Crónica Tributaria*, nº 51, 1984.

JUAN LOZANO, A. M^a: «Desde la obligación de autoliquidar hasta la evolución del modelo de aplicación de los tributos: apuntes y razones para una revisión normativa integral», *REDF*, nº 195, 2022 (versión en línea consultada el 4.5.2023)

LITAGO LLEDÓ, R.: *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, Aranzadi, Elcano, 2000.

MARTÍN DELGADO, J. M.^a: «Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias», *HPE*, nº 84, 1983.

MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, Madrid, 2011.

MARTÍN QUERALT, J. et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 33^a ed., 2022.

MORILLO MÉNDEZ, A.: «Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones», *Crónica Tributaria*, nº 54, 1985.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Montesquieu y el Derecho Tributario moderno*, Dykinson, Madrid, 2001.

SOLER ROCH, M^a T.: «Prólogo» a la obra de MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, Madrid, 2011.

SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Sobre los plazos para solicitar el resarcimiento del obligado al pago ante la anulación de un reglamento de ejecución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Análisis de la STS 3971/2022 de 25 de octubre. N° de recurso 5166/2020», *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2022 (DOI:10.14679/1977).

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. y P. M. HERRERA MOLINA: «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 20, 1996.



Notas

- (1) SOLER ROCH, M^a T.: «Prólogo» a la obra de MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, Madrid, 2011, pág. 13.
- (2) Véase el interesante planteamiento de BAÑO LEÓN, J. M^a: «Los excesos de la llamada autotutela administrativa», *REDA*, nº 181, 2016 (versión electrónica consultada el 28.4.2023). sobre la plena vigencia de la potestad de autotutela en España, e incluso de una cierta expansión a determinados ámbitos, fenómeno sin parangón en nuestro entorno europeo y que le permite sostener que

Ver Texto

permanece en el Derecho administrativo español una «visión autoritaria de las potestades administrativas». Esta vis expansiva a la que se refiere el autor se habría evidenciado en las vigentes Leyes 39/2015 y 40/2015, ambas de 1 de octubre y tiene su origen en el secular recelo de las funciones del juez. «Esta concepción amplia de la autotutela, que es la que se maneja en España, no acierta a encajar bien lo que es la competencia administrativa, cuyo objetivo primero no es resolver conflictos sino la persecución de los fines públicos previstos en la Ley, fines que en línea de principio son ajenos a la Administración misma (...)». Concluye el autor en una interesante propuesta sobre la concepción de la potestad de ejecución forzosa concretada en dos vertientes: a) incorporar la tradición francesa de autorización judicial para la ejecución forzosa de actos «con las excepciones debidas», entre ellas la «eficacia de la Hacienda Pública»; b) incorporar la regla general alemana de suspensión automática por la interposición del recurso «salvo las excepciones antes dichas», citando expresamente, de nuevo, la «Hacienda Pública»

En mi opinión, también el ordenamiento tributario, que sigue siendo un ejemplo constante y evidente de reforzamiento de las potestades de autotutela de la Administración tributaria en cada ley de lucha contra el fraude que se suceden periódicamente, necesitaría de una reflexión sobre esa tradicional exclusión sin matices. Las razones en lo relativo a la extensión de la autotutela ejecutiva a las autoliquidaciones tributarias las expuse ampliamente cuando se incorporó esta posibilidad a través de la Ley 25/1995, de 21 de julio, vid. LITAGO LLEDÓ, R.: *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, Aranzadi, Elcano, 2000, y, en lo esencial, el continuismo en este punto de la LGT de 2003, así como de las leyes administrativas vigentes, ya citadas, no le han restado contenido a tales argumentos. Lo que, en mi opinión, permite afirmar que se trata de una cuestión abierta que sigue requiriendo una solución satisfactoria a la vista de las exigencias constitucionales.

Ver Texto

- (3) JUAN LOZANO, A. M^a: «Desde la obligación de autoliquidar hasta la evolución del modelo de aplicación de los tributos: apuntes y razones para una revisión normativa integral», *REDF*, nº 195, 2022 (versión en línea consultada el 4.5.2023).

Ver Texto

- (4) https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/Adenda_2021_PLAN_OBJETIVOS.pdf

Ver Texto

- (5) 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. («BOE» núm. 124, de 25 de mayo de 2023).

Ver Texto

- (6) CAYÓN GALIARDO, A.: «La rectificación de las autoliquidaciones», *RTT*, nº 76, 2007, pág. 14.

Ver Texto

- (7) Sobre la conceptualización de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones —como anteriormente se designaban las actuales autoliquidaciones—, como deber, obligación o, incluso como una carga, me remito al excelente análisis que realizaron VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. y P. M. HERRERA MOLINA: «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 20, 1996. Véase págs. 342 a 348.

Ver Texto

- (8) CAYÓN GALIARDO, A.: *id. Últ. Cit.*

Ver Texto

- (9) *Ibidem*, pág. 12, aun sin la cita expresa de ninguna norma, sostenía que la solución inicial ante la falta de vías procedimentales adecuadas para «atacar» una autoliquidación fue acudir al «ejercicio del derecho de petición regulado con carácter general en el ordenamiento administrativo». Situación que perduró hasta la promulgación del RD 1163/1990, de 21 de septiembre.

Ver Texto

- (10) En este punto, es ineludible la cita de trabajos clásicos que son numerosísimos y todos ellos de sobra conocidos. Baste como muestra recordar los de MARTÍN DELGADO, J. M^a: «Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias», *HPE*, nº 84, 1983, págs. 13 y siguientes (véase págs. 40 y 41); ESEVERRI, E.: «Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias», *REDF*, nº 37, 1983, págs. 95 a 105; o CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «La autoliquidación tributaria» en *Estudios de Derecho Y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, IEF, Madrid, 1987 en el que se recogen con detalle las distintas posiciones doctrinales sobre las autoliquidaciones (véase págs. 743 a 760). Un elenco más completo puede verse en mi trabajo, ya citado, LITAGO LLEDÓ, R.: *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, op. cit., págs. 222 a 249, donde se recogen estas y otras muchas contribuciones esenciales de la doctrina científica, y que manéjé con ocasión del análisis sobre el concepto y naturaleza de la autoliquidación tributaria que pudiera

justificar la posibilidad legal de servir de presupuesto material para la apertura de la vía ejecutiva. Más recientemente, véase la bibliografía citada por MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, *op.cit.*

[Ver Texto](#)

- (11) CIVICO, J. A: «Algunos rasgos definitorios del procedimiento tributario actual: la generalización de la autoliquidación y la multiplicidad de administraciones tributarias», en VVAA: *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2022, págs. 25 a 57. Sobre las causas de generalización de las autoliquidaciones puede verse las que enumera MORILLO MÉNDEZ, A.: «Reflexiones sobre la naturaleza y futuro de las declaraciones-liquidaciones», *Crónica Tributaria*, nº 54, 1985, págs. 101 y 102.

[Ver Texto](#)

- (12) Sostuvo esta fundamentación material el profesor ESEVERRI, E: «Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias», *op. cit.*, págs. 96 y 101. Más recientemente, haciéndose eco de esta postura —también mantenida por otros autores como BAYONA GIMÉNEZ y FERNÁNDEZ PAVÉS—, véase MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 30.

Se prescinde con ello del sustento que tradicionalmente se ha buscado en los principios de economía, celeridad y eficacia a los que se refería la LPA de 1958, GONZÁLEZ PÁEZ, E.: «Carácter administrativo de las autoliquidaciones», *Crónica Tributaria*, nº 51, 1984, pág. 55.

[Ver Texto](#)

- (13) VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. y J. M. HERRERA MOLINA: «La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario», *op. cit.*, págs. 358 y 359.

[Ver Texto](#)

- (14) Así lo calificó FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *REDF*, nº 37, 1983, pág. 87, y así lo entienden en la actualidad MARTÍN QUERALT, J. *et alt.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 33ª ed., 2022, págs. 421.

[Ver Texto](#)

- (15) FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *op. cit.*, págs. 88 y 89.

[Ver Texto](#)

- (16) Este es el único supuesto que considera CLAVIJO HERNÁNDEZ. F: «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias», *Hacienda Canaria*, nº 22, 2008, pág. 38.

[Ver Texto](#)

- (17) En relación con los requisitos formales y materiales que ha de reunir dicha solicitud, me remito al detallado análisis de MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 62 a 66

[Ver Texto](#)

- (18) FERREIRO LAPAZTA, *op. cit.*, pág. 83, siguiendo la opinión de GOTA LOSADA; y PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Montesquieu y el Derecho Tributario moderno*, Dykinson, Madrid, 2001, pág. 101, que la describe como una actitud pasiva que se limita a la recepción de dinero.

[Ver Texto](#)

- (19) CLAVIJO HERNÁNDEZ. F: «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias», *op. cit.*, pág. 44.

[Ver Texto](#)

- (20) Vid. *infra* nota 22. MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de las autoliquidaciones*, *op. cit.*, págs. 46 a 49.

[Ver Texto](#)

- (21) SOLER ROCH, Mª T.: «Prólogo» a la obra de MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 15.

Ver Texto

- (22) Véase *supra* nota 9.

Ver Texto

- (23) Véase MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, *op. cit.*, págs.46 a 49, sobre la necesidad y argumentos que abogan por superar la interpretación restrictiva que en ocasiones sostuvo el TEAC

Ver Texto

- (24) ESEVERRI, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 126 a 128, reconduce todos los posibles casos a la existencia de errores de diverso tipo y, en función de ello, las vías pueden ser también diversas. La solicitud de rectificación de la autoliquidación será «ineludible» si el contribuyente advierte que se le pueden haber producido perjuicios en sus intereses legítimos por los errores de derecho con causa en la incorrecta aplicación de las normas reguladoras del tributo o la irregular calificación jurídica del presupuesto fáctico, o bien por un simple error de hecho (aunque aquí cabría acudir al art. 220 LGT); o bien el error puede estar en la cantidad ingresada.

Señalaba en este sentido SOLER ROCH, Mª T.: *op. cit.*, págs. 14 y 15, que es lógica una mayor frecuencia de los errores de derecho que pudieran afectar a los intereses de los contribuyentes a la vista de la importancia de las autoliquidaciones en el sistema de cumplimiento voluntario de las obligaciones y su extensión masiva, junto a la creciente complejidad de los tributos afectados por dicho sistema.

Ver Texto

- (25) FERREIRO LAPAZTA, *op. cit.*, pág. 88.

Ver Texto

- (26) Coincido así con el profesor ESEVERRI, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, *op. cit.*, págs. 130 y 131, cuando afirma que la Administración en la fase de instrucción del procedimiento se «constríne a la comprobación de las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación (...)» y, en su caso, si fuera acompañada de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, deberá «constatar» la existencia de tal ingreso y la procedencia de su devolución.

Ver Texto

- (27) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias», *op. cit.*, pág. 44. Siguiendo este planteamiento MARÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 57 y 75. CALVO VÉRGUEZ, J.: «Las devoluciones tributarias y la rectificación de las autoliquidaciones en 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», *Impuestos*, nº 14, 2009 (versión electrónica), lo califica como un procedimiento de «comprobación o de control».

Ver Texto

- (28) *Id. últ cit.*, págs. 42 y 43

Ver Texto

- (29) Esta es la posición de MARTÍN LÓPEZ, *id. últ. Cit.*

Ver Texto

- (30) *Ibidem.*

Ver Texto

- (31) También ESEVERRI, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, *op. cit.*, pág. 124, parece sostener esta diferenciación cuando enumera las vías procedimentales por las que se puede lograr el reconocimiento de un ingreso indebido. Pretensión que no se logra nunca por un procedimiento autónomo, sino que «es el resultado adjetivo de la incoación de otros procedimientos, ya sean de revisión de actos administrativos en los que este se anula total o parcialmente, ya de rectificación de autoliquidaciones, ya de aplicación de los tributos».

Ver Texto

- (32) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «La rectificación de las autoliquidaciones», *op. cit.*, pág. 49.

Ver Texto

- (33) *Ibidem*. Discrepando de la opinión del profesor Fernando PÉREZ ROYO. Véase su nota 17.

Ver Texto

- (34) ESEVERRI, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, *op. cit.*, pág. 128.

Ver Texto

- (35) Dice el TS: «Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho (arts. 32,34 y concordantes LGT), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud —como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio—, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación».

Ver Texto

- (36) Sobre esta doctrina fijada en Sentencias anteriores a la citada en el texto, puede verse GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S.: «El procedimiento tributario en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo: en particular, el principio de buena administración», en VVAA: *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, *op. cit.*, págs. 356 a 360; y JUAN LOZANO, A. M^a: *op. cit.* (versión electrónica consultada el 4.5.2023).

Ver Texto

- (37) MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de las autoliquidaciones*, *op. cit.*, pág. 40, usa esta misma expresión.

Ver Texto

- (38) ESEVERRI, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, *op. cit.*, pág. 136.

Ver Texto

- (39) Puede verse un detallado análisis de esta Sentencia en SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Sobre los plazos para solicitar el resarcimiento del obligado al pago ante la anulación de un reglamento de ejecución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Análisis de la STS 3971/2022 de 25 de octubre. Nº de recurso 5166/2020», *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2022, págs. 243-255 (DOI:10.14679/1977).

Ver Texto

- (40) El **art. 126.2 RGIT** establece:

«La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite».

Ver Texto

- (41) En el caso que resuelve la STS nº 1571/2022, de 25 de noviembre, la controversia se suscitó, en el ámbito del párrafo segundo del precepto, ya que el obligado presentó la solicitud de rectificación de su autoliquidación una vez ya se había iniciado el procedimiento de inspección. Hipótesis que el TS ya había resuelto con anterioridad, y así se recuerda en el propio Auto de admisión. La diferencia con otros casos anteriores estriba en que el obligado presentó, junto a la solicitud de rectificación de su autoliquidación por ISD un informe pericial sobre el valor de los bienes en el que se sustentaría el error que justificaría aquélla. Esta circunstancia es esencial y modula el contenido de la cuestión de interés casacional que quedó planteada del siguiente modo:

«Determinar, interpretando el artículo 120.3 LGT conforme a los principios de buena administración y de capacidad económica, si en los supuestos en los que el contribuyente presente junto con la solicitud de rectificación de errores de la autoliquidación una

tasación pericial, para fundamentar la incorrecta asignación de valor de los bienes consignados en dicha autoliquidación, el deber de motivación del acuerdo de liquidación exige la valoración de esos bienes por parte de la administración». Siendo las normas que, en principio, debían ser objeto de interpretación los artículos 108.4, 119.1 y 120.3 LGT; los artículos 31.1 y 14 de la Constitución española y los artículos 9.3, 103.1 y 106.1 de la Constitución Española, en relación con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

La respuesta del TS, pese a la diferencia fáctica anotada, se basa en dos Sentencias anteriores: la sentencia núm. 442/2019, de 1 de abril, dictada en el recurso de casación núm.5613/2017, y reiterada en la núm. 650/2020, de 3 de junio (recurso de casación 6466/2017), «que analiza también la cuestión de los límites de la rectificación de una autoliquidación en el impuesto de sucesiones». Afirmación esta última que, sin embargo, no se refleja en la fijación de la doctrina jurisprudencial que no se circunscribe al ámbito del ISD. De ahí la trascendencia que cabe atribuir a la doctrina fijada por el TS.

[Ver Texto](#)

(42) Las cursivas son mías.

[Ver Texto](#)