

AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

Of Counsel en Pérez-Llorca

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Title

Amended Self-Assessments and Correction of Self-Assessments

Resumen

La Ley 13/2023 ha creado una nueva categoría de autoliquidaciones, las llamadas «autoliquidaciones rectificativas», que deben utilizarse en determinados supuestos en que el contribuyente advierte el error en la autoliquidación inicialmente presentada y solicita su corrección para reducir su tributación. Se trata de un protocolo de actuación que, por lo expuesto, viene a sustituir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT, lo que ha generado una gran controversia porque el nuevo sistema, tal y como ha sido configurado, podría limitar los derechos de los contribuyentes.

En el presente trabajo se analizan los efectos de ese nuevo procedimiento y las principales causas de anulación del desarrollo reglamentario de esa Ley 13/2023, contenido en el Real Decreto 117/2024.

Palabras clave

Legalidad, autoliquidaciones, gestión tributaria, procedimientos de revisión, reserva de ley, reformatio in peius, procedimientos de revisión, tutela judicial efectiva

Abstract

Law 13/2023 has introduced a new category of self-assessments, known as «corrective self-assessments» which must be used in specific cases where the taxpayer identifies an error in the initially filed self-assessment and requests its correction to reduce their tax liability. This constitutes a procedural mechanism that effectively replaces the self-assessment rectification procedure established in Article 120.3 of the General Tax Law

(LGT), which has sparked significant controversy. The new system, as designed, could potentially limit taxpayers' rights.

This paper analyzes the effects of this new procedure and the main grounds for annulment of the regulatory development of Law 13/2023, as set forth in Royal Decree 117/2024.

Keywords

Legality, self-assessments, tax management, review procedures, principle of statutory reservation, reformatio in peius, review procedures, effective judicial protection.

Fecha de recepción: 17-3-2025 /Fecha de aceptación: 30-4-2025

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2025). Autoliquidaciones rectificativas y rectificación de autoliquidaciones. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 15-39.

SUMARIO

1. Introducción
2. Las autoliquidaciones en derecho tributario
3. El reconocimiento del derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación (regulación hasta 2023)
4. La desnaturalización reglamentaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (regulación desde 2023)
5. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de reserva de ley
 - 5.1. El artículo 120.3 de la LGT remite a la regulación legal, y no reglamentaria, de los tributos en los que puede aplicarse la autoliquidación rectificativa
 - 5.2. Las normas reglamentarias tienen un claro contenido *extra legem*, para el que no cuentan con la preceptiva habilitación legal
6. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de tutela judicial efectiva
7. La autoliquidación rectificativa y la prohibición de *reformatio in peius*
 - 7.1. La aplicación del principio de prohibición de *reformatio in peius* a los supuestos de rectificación de autoliquidaciones
 - 7.2. La vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius* en las autoliquidaciones rectificativas
8. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de buena regulación
9. Conclusiones
10. Bibliografía

1. Introducción

La aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, provocó una cierta conmoción en la doctrina porque modificaba el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en el 120 LGT sin que hubiera una verdadera necesidad de reforma. Esa modificación legal introducía una nueva modalidad de autoliquidaciones, las llamadas «autoliquidaciones rectificativas», con las que —según el Preámbulo de dicha ley— se pretendía establecer *«un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones»*, ya que la nueva figura sustituiría, *«en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación»*.

Luego se aprobó el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información, que desarrolló el régimen de las autoliquidaciones rectificativas en sus disposiciones finales de un modo también sorprendente, porque supuso un claro alejamiento de la finalidad reconocida por el legislador en el Preámbulo de la Ley 13/2023 de establecer un *«sistema único para la corrección de autoliquidaciones»*, puesto que ha incrementado los sistemas de modificación de autoliquidaciones preexistentes. Además, ese desarrollo reglamentario se ha realizado con una técnica normativa abiertamente criticable que contraviene claramente lo establecido en el artículo 221.4 LGT y, quizás, vulnera otros principios de justicia tributaria contemplados en la Constitución.

El presente trabajo ha sido realizado con la finalidad de analizar el nuevo régimen resultante de los cambios normativos señalados y, además, valorar en qué medida han podido menoscabar los derechos y garantías de los contribuyentes, tal y como ha denunciado la doctrina en los últimos meses.

2. Las autoliquidaciones en derecho tributario

El Derecho Tributario puede ser considerado una rama del Derecho Administrativo, pero tiene muchas particularidades de gran relevancia jurídica que han determinado el desarrollo de principios y reglas específicos, y un desarrollo dogmático autónomo¹. Buena prueba de ello es que el legislador, al regular los principios y reglas básicos del procedimiento administrativo común, consideró

1 Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, cuando reivindicaba la delimitación del Derecho Financiero del Derecho Administrativo por «su trayectoria histórica y por sus peculiares exigencias conceptuales» (pág. 422), y destacaba que «los institutos financieros se encuentran asfixiados en un marco conceptual que no les brinda adecuadas posibilidades de expansión» (pág. 468). Vid. también, del mismo autor, *Hacienda y Derecho*, todos los volúmenes y especialmente el vol. I, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975, págs. 3 a 46.

conveniente excluir a los procedimientos tributarios de su ámbito de aplicación directo².

Una de las principales particularidades del Derecho Tributario es que establece multitud de deberes y obligaciones, periódicas e instantáneas, sobre un número altísimo de obligados tributarios³. Ello determina el nacimiento de millones de relaciones jurídico-tributarias anuales que, lógicamente, deben articularse a través de los correspondientes procedimientos. El Derecho Tributario se configura pues en la actualidad como un Derecho Tributario de masas (*Massenbesteuerungsrecht*⁴) cuya aplicación tiene lugar, necesariamente, a través de procedimientos masivos. Y esta circunstancia, la necesidad de tramitar decenas de millones de procedimientos tributarios cada año⁵, condiciona muy severamente la posición jurídica de la Administración y del administrado en los mismos⁶.

En efecto, la Reforma Fiscal del año 1977 produjo un incremento extraordinario del número de contribuyentes y, con ello, se puso de manifiesto la incapacidad de la Administración para hacer frente a las nuevas exigencias de gestión tributaria. Por ello se estableció de forma generalizada el modelo de gestión mediante autoliquidación, caracterizado por trasladar al contribuyente las tareas de gestión típicamente administrativas, como es la identificación de los hechos jurídicamente relevantes, su calificación jurídico-tributaria, la selección de las normas aplicables, su interpretación, y la cuantificación de la obligación tributaria⁷.

La solución arbitrada podía solucionar el problema señalado porque, como afirmara RUIZ GARCÍA, la autoliquidación es una técnica idónea para simplificar el procedimiento y, en especial, para descargar a la Administración tributa-

2 Recogida en la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Anteriormente venía recogida en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3 Sobre estas singularidades del Derecho Tributario en relación con el Derecho Administrativo tuve la oportunidad de realizar un trabajo más extenso hace algunos años: MARIN-BARNUEVO FABO, D., «Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la doctrina de los actos propios», en MARIN-BARNUEVO (dir), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, Ed., Civitas, Cizur Menor 2018.

4 La expresión es de TIPKE, K, y aparece recogida en un trabajo de 1965 titulado *An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht*, en *Steuer-Kongress Report*, München/Berlin 1965, pág. 205, según RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid 1987, pág.28. La expresión es afortunada y ha tenido tanto éxito en España que es utilizada con frecuencia por la doctrina.

5 Según la Memoria de la Agencia Tributaria del año 2023, ese año se presentaron: 23.024.070 declaraciones del IRPF; 21.081.412 de comercio exterior; 2.683.963 declaraciones de IVA; y 1.619.426 declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

6 Vid., en este sentido, RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación...*, cit., pág. 29 y ss.

7 Las bases estadísticas actuales no contienen toda la información referida a este periodo, pero es posible aportar algunos datos aislados que ponen de manifiesto la revolución tributaria derivada de la transición democrática. Así, por ejemplo, sabemos que antes de la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, la mayor parte de la recaudación provenía de los impuestos reales o de producto, de las cotizaciones sociales y de las retenciones sobre las distintas rentas (principalmente, las referidas al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Dependiente). Los ingresos derivados de la Contribución General sobre la Renta eran mínimos, la Administración era poco eficiente, había secreto bancario y el fraude estaba generalizado; como el

ria de una parte sustancial del trabajo que en otro caso le correspondería⁸; porque con la gestión a través de autoliquidaciones la Administración se ve liberada de dictar la mayor parte de las liquidaciones y puede destinar todos sus recursos a la comprobación de la exactitud de la autoliquidación⁹.

De este modo, con la generalización de las autoliquidaciones se transformó el sistema tributario. Se renunció a un sistema de gestión tributaria en el que el contribuyente declara los hechos de relevancia tributaria y la Administración liquida el impuesto y se estableció un nuevo modelo en el que se transfirieron al contribuyente todas las actividades necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria¹⁰. Este modelo de gestión tributaria, que se generalizó en España¹¹ a partir de las reformas de 1977¹², condiciona severamente el ejercicio de las potestades administrativas y altera el marco general de relación jurídica

impuesto sobre la renta no era real (no personal) y analítico (no sintético) y las retenciones soportadas no eran a cuenta sino que tenían naturaleza de pago definitivo, el procedimiento de gestión tributaria tenía muy poca importancia y el número de declaraciones presentadas era muy bajo (en 1972 se presentaron 350.761 declaraciones, de las cuales tan sólo 29.389 resultaban con cuota positiva). Sin embargo, la aprobación primero de la Ley 50/1977 y después de Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, supuso el establecimiento de un nuevo IRPF de carácter sintético, que determinó el incremento exponencial de las declaraciones tributarias que servían de base para la tramitación de los procedimientos de gestión tributaria (en 1980 se presentaron 5.776.620 declaraciones tributarias). Obviamente, en esos momentos iniciales de la transición democrática no había ordenadores y la Administración Tributaria no tenía recursos para asumir las nuevas tareas asociadas al cambio de sistema tributario, que había multiplicado por más de 200 el número de procedimientos de gestión por IRPF a tramitar, lo que justificó la implantación generalizada del sistema de autoliquidación de los tributos. En el período transcurrido entre 1980 y 1990 la recaudación por IRPF se multiplicó por diez, pasando de 3.000 millones de euros en 1980 a 30.000 millones de euros en 1990 (actualmente, la recaudación por IRPF se sitúa en torno a los 85.000 millones de euros y el número de contribuyentes está próximo a los 20 millones, aunque el número de declaraciones es muy superior por el incremento de los deberes formales y las obligaciones de presentar pagos a cuenta). Vid., sobre las características del sistema tributario anterior a la reforma de 1977, COMÍN, F., «La fiscalidad del estado del bienestar frente a la fiscalidad del Franquismo (1940-2016)», en *«La evolución de los sistemas fiscales desde la España Medieval a la contemporánea: objetivos, instrumentos y resultados»*, curso organizado en la Universidad de Málaga, Arca Comunis, los días 23 y 24 de junio de 2017; COMÍN, F., *La corrupción permanente: el fraude fiscal en España*, en Hispania Nova, Revista de Historia Contemporánea, núm. 16, año 2018, pág. 481 y ss. Vid. también el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, febrero 2014, pág. 89, en donde se recogen los datos de declaraciones presentadas en 1972.

⁸ Vid. también RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación...* cit., pág. 270.

⁹ Aun así, debió ser muy difícil de implementar, como cuenta GARCÍA AÑOVEROS, J., «Las reformas fiscales», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 511 y ss., donde dice que «en 1979, varios meses después de la vigencia del tributo, no se había tomado aún medida alguna para la gestión de esa avalancha de papeles, para su procesamiento y acomodación a los controles individualizados que luego habría que realizar para las comprobaciones ulteriores de la veracidad de las declaraciones. El apartado administrativo se fue preparando acuciado por la necesidad, no había existido una preparación previa».

¹⁰ Como afirmara SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Universidad Complutense de Madrid, 1982, pág. 285, «la autoliquidación es un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los hechos necesarios para que la Administración determine la cuantía de las deudas, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación».

¹¹ Interesa subrayar que el sistema de autoliquidación no está generalizado en otros países de nuestro entorno, como por ejemplo Alemania, donde sólo existe la autoliquidación en la gestión

entre Administración y administrado¹³, debilitando la posición jurídica del contribuyente e incrementando sensiblemente la litigiosidad¹⁴.

Además, la generalización del sistema de autoliquidaciones determinó la sustitución del «acto administrativo» por una actuación del particular¹⁵. Ello supuso en su momento una auténtica revolución en la configuración de un procedimiento que, hasta ese momento, se construía sobre la base del acto administrativo, piedra angular de toda la dogmática del Derecho Administrativo¹⁶.

En la actualidad, el artículo 29 de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT) establece el deber de los obligados tributarios de presentar autoliquidaciones. La configuración jurídica de dicho deber tiene especial relevancia por distintas razones, pero una de las más importantes es su inclusión en la relación jurídico-tributaria del artículo 17 LGT –especialmente por la conexión entre el artículo 17.1 LGT y el artículo 83.1 LGT– lo que revela su estrecha vinculación con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31 de la Constitución¹⁷.

tributaria del IVA, ya que en el IRPF (Est) y en el IS (KSt), el contribuyente se limita a declarar los hechos, con los libros contables que le resulten exigibles, y es la propia Administración la que se encarga de liquidar el impuesto. También en Francia se aplica el llamado modelo tradicional de gestión tributaria en el IRPF (IR), en el que el contribuyente declara los hechos y la Administración liquida el impuesto.

12 Como recuerda MENÉNDEZ MORENO, A., «La gestión de los tributos: consideraciones y principios generales», en AA.VV. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Ed. Lex Nova, Valladolid 2009, pág. 29, el procedimiento de autoliquidación no estaba contemplado en la LGT de 1963 y «sin embargo, a partir de las nuevas figuras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del de Sociedades del año 1977 (que entraron en vigor en 1978), se fue convirtiendo en el procedimiento de gestión aplicable con carácter general a la mayoría de los tributos del ordenamiento español».

13 En este mismo sentido TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997, pág. 3 y ss.; y FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Ed Tirant lo Blanch, Valencia 1998, pág. 15.

14 Como sostiene un sector de la doctrina, la Administración destina sus principales recursos a las tareas de comprobación de las calificaciones realizadas por los contribuyentes, abandonando las de liquidación, con lo que «el mecanismo acción (provocación de un legislador que ordena a la Administración el abandono de sus tradicionales tareas de liquidación encomendándoselas únicamente a los contribuyentes) –reacción (reacción de unos contribuyentes que, lógicamente, aplican las normas de acuerdo con la interpretación más favorable a sus intereses) –represión adquiere una velocidad inusitada» (FERREIRO LAPATZA, J.J., *et alia*, *La justicia tributaria en España*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2005, pág. 35). Junto a esa explicación, cabe añadir que la complejidad del sistema tributario determina que el contribuyente, obligado a cuantificar la obligación tributaria, cometa errores que, al ser corregidos por la Administración, provocan desencuentros y la impugnación de las actuaciones administrativas, en los términos que desarrollaremos más adelante.

15 En los datos recogidos anteriormente decíamos que el número de autoliquidaciones de IRPF presentadas en 2015 fue de 19.359.020; pero las liquidaciones dictadas ese mismo año en procedimientos de gestión e inspección no llegó a 600.000, lo que pone de manifiesto la pérdida de relevancia del acto administrativo de liquidación en la configuración del sistema tributario (aunque la correspondencia entre liquidaciones y autoliquidaciones no es exacta por referirse a distintos ejercicios).

16 Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación...*, cit., pág. 58, donde compara la relevancia del acto administrativo con el acto administrativo-tributario, cuya manifestación más señalada es el acto de liquidación, que constituye el concepto central del Derecho Tributario formal.

17 Tal y como explica LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias como derecho de los contribuyentes», en *Revista Forum Fiscal*, N° 298, Junio de 2023, Editorial CISS., pág. 6/26.

Una de las principales consecuencias de esa vinculación entre las autoliquidaciones y el deber de contribuir regulado en el artículo 31 de la Constitución es la existencia de una auténtica reserva de ley en el establecimiento de ese deber, que se desprende de la doctrina constitucional sobre el significado del principio de reserva de ley en materia tributaria y, además, aparece expresamente reconocido en el artículo 8.h) de la LGT.

Como ha defendido unánimemente la doctrina académica, resulta totalmente necesario que la generalización del deber de autoliquidar vaya acompañada del reconocimiento de ciertos derechos insoslayables del administrado que está obligado a practicar la autoliquidación: (i) de un lado, el derecho a lo que hoy se conoce como el derecho de «información y asistencia»; y, (ii) de otro lado, «el 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»¹⁸.

3. El reconocimiento del derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación (regulación hasta 2023)

La relevancia jurídica del derecho a rectificar la autoliquidación, en los términos anteriormente descritos, aparece perfectamente explicada en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2003 (Rec. nº 3692/1998, ECLI:ES:TS:2003:2149, Pon. Sr. Gota Losada), cuyo fundamento de derecho tercero –referido a la normativa anterior a la aprobación de la LGT de 2003– afirma lo siguiente:

«La autoliquidación existe cuando el contribuyente presenta las declaraciones ante las Oficinas de la Administración Tributaria o ante las Entidades de crédito colaboradoras, expone en ellas el hecho imponible, su cuantificación mediante la determinación de las respectivas bases imponibles, que también declara, y calcula la obligación tributaria que, normalmente, ingresa simultáneamente a la presentación de las declaraciones, sin intervención o actuación alguna de la Administración Tributaria.

(...)

La Sala hace esta pequeña digresión histórica para resaltar lo que ha significado la implantación de la declaración autoliquidación como sistema de gestión de la totalidad de los impuestos que ha convertido en liquidadores a los sujetos pasivos, por ello es menester admitir que en la aplicación de las normas tributarias puedan 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 (...) hay que entenderlo no como un recurso o enfrentamiento entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria, sino como una

18 En palabras de FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 37, 1983, pág. 88.

norma de amparo, de tutela y protección del sujeto pasivo- liquidador de los tributos, por qué no decirlo, que debería ir seguido del obligado agradecimiento por el trabajo inherente a toda autoliquidación, pero lo cierto es que en este caso de autos y, en general, con más frecuencia de lo debido, la Administración Tributaria ha eludido sus responsabilidades y no ha querido rectificar los errores cometidos».

Tras la aprobación de la LGT de 2003, el reconocimiento del derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación aparece regulado, principalmente, en el artículo 120, en el que se establecía (hasta la reforma de 2023) lo siguiente:

«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.»

El procedimiento regulado reglamentariamente se contiene en los artículos 126 y ss. del 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. Y, en lo que ahora interesa, se trataba de un procedimiento muy simple, en el que el obligado tributario explicaba a la Administración los motivos por los que consideraba que la autoliquidación presentada perjudicaba sus intereses legítimos y, además, pedía expresamente que resolviera sobre su solicitud de devolución de lo pagado en exceso.

Además, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones posibilitaba que el interesado obtuviera, en última instancia, la tutela judicial efectiva a que se refiere el artículo 24 CE por cuanto, como es sabido, las autoliquidaciones son actos de los particulares y no son en sí mismas impugnables, por lo que resulta necesario forzar (o «provocar») un pronunciamiento administrativo para tener una actuación administrativa susceptible de impugnación y poder, en definitiva, controvertir el parecer de la Administración ante un órgano judicial.

De este modo, en tanto que la acción de rectificación se plantea por el obligado tributario y va acompañada de la pretensión de devolución de lo indebido, es preciso reconocer la existencia de un «derecho» de rectificación de la autoliquidación, pues es el paso previo y necesario para que se hagan efectivos aquellos derechos.

El Tribunal Supremo también ha reconocido la existencia de ese derecho, y su relevancia en la conformación de la posición jurídica de los contribuyentes, en todas las sentencias dictadas también tras la aprobación de la LGT de 2003.

Entre ellas cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021¹⁹, cuya doctrina aparece reiterada en muchas sentencias posteriores²⁰, en la que se destaca la necesidad de reconocer con la mayor amplitud posible el

19 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021, ECLI:ES:TS: 2021: 2988, Pon. Sr. Montero Fernández.

20 Vid, por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2022, ECLI:ES:TS: 2022:3417, Pon. Sr. Navarro Sanchís.

derecho de rectificación de las autoliquidaciones para evitar una merma de los derechos de los contribuyentes, y se afirma lo siguiente:

«Aún 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 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, 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 –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. 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, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos.

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. Pues bien, como puso de manifiesto la jurisprudencia, véase al respecto por ejemplo la sentencia de 20 de octubre de 2000, rec. cas. 1837/1995, "Pero es no menos cierto que, como pone de relieve 'in extenso' la reciente Sentencia de esta Sala de 29 de Septiembre de 2000 –recurso de casación 7035/94–, recaída en recurso también en su día deducido por la Sociedad de referencia, en este precepto, esto es, 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", el 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. 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. 15.1.c) del Real Decreto 520/2005, 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».

Como se desprende del extracto transcrito, la doctrina del Tribunal Supremo es clara al concebir el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones como una manifestación del principio de tutela judicial efectiva, puesto que los contribuyentes solo pueden plantear en sede judicial las discrepancias interpretativas de la normativa tributaria si previamente han provocado que la Administración dicte un «acto administrativo», que es el primer objetivo del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

4. La desnaturalización reglamentaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (regulación desde 2023)

El régimen jurídico de la rectificación de autoliquidaciones cambió con la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, en tanto añadió al artículo 120.3 LGT, primer párrafo, la siguiente frase: «*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*».

Y en ese apartado 4 se afirmaba —muy escuetamente— que «*cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar*

una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad».

Según parecía desprenderse de la nueva redacción del precepto, la pretensión de la reforma era sustituir el sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación previsto en la LGT para establecer un sistema único para la corrección de los datos consignados en las autoliquidaciones, lo que permitiría a los obligados tributarios rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado y sin necesidad de esperar a la resolución administrativa.

Unos meses después se aprobó el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, que desarrolla la citada Ley 13/2023 y modifica los reglamentos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los Impuestos Especiales (IIEE) y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI), para introducir en los procedimientos de aplicación de estos impuestos la figura de la autoliquidación rectificativa (aunque su entrada en vigor quedó pospuesta al momento de aprobación de las órdenes ministeriales que establecen los correspondientes modelos²¹) de una forma que —como veremos— va mucho más allá de la habilitación legal, conculca abiertamente el derecho a la tutela judicial efectiva y resulta totalmente reprobable desde el punto de vista del procedimiento.

En esa regulación reglamentaria se establece, de forma prácticamente idéntica para todos los tributos afectados, lo siguiente (aparece subrayado lo más relevante a los efectos del presente trabajo):

1. Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si este motivo concurriese con otros de distinta natu-

²¹ Puede verse un análisis exhaustivo de los distintos modelos en GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías», en la revista *Crónica Tributaria* núm. 193/2024 (103-152), pág. 126 y ss., en donde destaca que en el modelo aprobado para la autoliquidación rectificativa en el IVA «no se distinguen claramente las solicitudes de devolución que derivan de la aplicación de la normativa del impuesto de aquellas que se corresponden con una solicitud de ingresos indebidos».

raleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

Lo establecido en este apartado, no se aplicará a:

- a) *Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*
- b) *Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.*

2. La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

3. En la autoliquidación rectificativa constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, como los motivos de rectificación. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

- a) *Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.*
- b) *En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.*

El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoli-

liquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

- c) *Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.*

Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

5. La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, respectivamente.»

Como se desprende del texto transcrito, la nueva regulación reglamentaria modifica sustancialmente el régimen jurídico de la rectificación de autoliquidaciones, en tanto establece una absoluta equiparación entre el contenido de la autoliquidación ordinaria y la rectificativa y, con ello, ordena la devolución inmediata de las cantidades a devolver en caso de que el contribuyente hubiera presentado una solicitud de rectificación de autoliquidaciones de la que resulta la procedencia de devolver parte de la deuda previamente ingresada.

Vemos pues que se altera el régimen jurídico y la naturaleza del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, porque a partir de ahora dejará de ser el cauce para forzar una actuación administrativa susceptible de impugnación. Por el contrario, se configura como una actuación de gestión tributaria que se tramitará conforme al procedimiento general de gestión de autoliquidaciones, lo que posibilita, incluso, el inicio de un procedimiento sancionador contra el obligado tributario que hubiera presentado una autoliquidación complementaria y obtenido una devolución de las cantidades previamente ingresadas (en caso de que esa devolución hubiera sido obtenida de forma ilegítima según el criterio de la Administración Tributaria).

Esta interpretación se corresponde, además, con la contenida en la Nota publicada por la Administración Tributaria el 19 de junio de 2023 en su página web, en la que se afirmaba que las autoliquidaciones rectificativas recibirán un tratamiento muy parecido a cualquier otra autoliquidación.

Todo ello supone una clara limitación de los derechos de los contribuyentes a discrepar de la interpretación normativa seguida por la Administración, en los términos explicados en los apartados anteriores, y además supone una clara vulneración de distintos principios de justicia que explicamos a continuación.

5. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de reserva de ley

La regulación de las autoliquidaciones rectificativas a través del Real Decreto 117/2024 podría vulnerar el principio de reserva de ley por dos motivos distintos: (i) porque el artículo 120.3 de la LGT remite a la regulación legal, y no reglamentaria, de los tributos en los que puede aplicarse la autoliquidación rectificativa; (ii) y porque las normas reglamentarias citadas tienen un claro contenido *extra legem*, para el que no cuentan con la preceptiva habilitación legal.

5.1. El artículo 120.3 de la LGT remite a la regulación legal, y no reglamentaria, de los tributos en los que puede aplicarse la autoliquidación rectificativa

El artículo 120 de la LGT, tal y como fue modificado por la Ley 13/2023, no regula el régimen de las autoliquidaciones rectificativas ni tampoco su ámbito de aplicación, puesto que se limita a disponer que:

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.

(...)

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

Vemos pues que la Ley General Tributaria no establece el ámbito de aplicación objetivo de las autoliquidaciones rectificativas, sino que remite a lo que establezca «la normativa propia del tributo» que, necesariamente, se debe corresponder con lo que establece la ley reguladora de los tributos en los que debe ser de aplicación.

Esa interpretación deriva de lo dispuesto en el artículo 8.h) de la LGT, en donde se establece la exigencia de regulación *en todo caso* por ley de «La obli-

gación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta».

Por tanto, parece obvio que debe ser establecida mediante ley la obligación de presentar autoliquidaciones rectificativas (extremo claramente referido *al cumplimiento de la obligación principal*), así como también los supuestos (acuñados *ex novo* por el reglamento) en los que esa presentación puede ser «optativa» (al poder acudir al régimen general del artículo 120.3 LGT).

Por todo ello consideramos que el establecimiento de esta nueva obligación debería estar contemplado en una norma con rango de ley²² porque (i) así se establece claramente en la nueva redacción del artículo 120 de la LGT; y (ii) así lo exige la naturaleza de la obligación impuesta a los contribuyentes que, como vimos, está estrechamente vinculada con el cumplimiento del deber de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución.

5.2. Las normas reglamentarias tienen un claro contenido *extra legem*, para el que no cuentan con la preceptiva habilitación legal

También consideramos que los reglamentos que regulan la autoliquidación rectificativa podrían vulnerar el principio de legalidad o reserva de ley porque establecen una regulación original, independiente y autónoma de la prevista en la ley, constituyendo un claro supuesto de exceso reglamentario en la configuración del régimen jurídico de las autoliquidaciones reglamentarias.

Este exceso reglamentario se advierte claramente en el apartado que dispone que *«cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»*.

Como se desprende de lo expuesto al explicar la naturaleza del modelo de rectificación de autoliquidaciones, la finalidad de esa solicitud es provocar la comprobación administrativa y el dictado de una resolución que sea susceptible de impugnación en sede judicial. Ese régimen no se ha visto alterado por la modificación legal del artículo 120 de la LGT, pero, sorprendentemente, sí ha sido claramente modificado por las disposiciones reglamentarias citadas, que sin cobertura legal alguna dispone que con *la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución*, cuando esta consecuencia jurídica no aparece contemplada en el artículo 120 de la LGT.

De lo expuesto se desprende que el desarrollo reglamentario del sistema de autoliquidaciones rectificativas realiza una clara mutación del régimen jurídico de la rectificación de autoliquidaciones que no estaba incluido en la LGT, mediante el que equipara la naturaleza de la autoliquidación rectificativa al de una autoliquidación ordinaria por la que se solicita la devolución de ingresos

²² Vid., en este mismo sentido, GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación...» pág. 123 y ss.

que, en caso de producirse, puede motivar que la Administración considere cometida la infracción prevista en el artículo 191 o en el artículo 193 de la LGT.

6. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de tutela judicial efectiva

Como expusimos al principio, el reconocimiento al contribuyente de un derecho a instar la rectificación de su autoliquidación está íntimamente vinculado con el principio de tutela judicial efectiva, porque solo de este modo —mediante la provocación del acto administrativo resultante de la rectificación de autoliquidaciones— puede manifestar en sede judicial su discrepancia con la actuación de la Administración.

Como decía la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021 anteriormente citada, la rectificación de autoliquidaciones es el cauce procedimental idóneo para denunciar la ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma y, también, para cuestionar *«la interpretación y/o aplicación de una norma»*, dado que es el único cauce por el que los obligados tributarios pueden *«procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible»*.

Sin embargo, la nueva regulación reglamentaria cercena injustificadamente ese derecho a cuestionar *la interpretación y/o aplicación de una norma*, así como a *procurar el control jurisdiccional*, porque al equiparar el régimen de las autoliquidaciones rectificativas con el de las autoliquidaciones ordinarias, y disponer que se produzca la devolución de lo solicitado sin realizar previamente la comprobación exigida por el contribuyente, está limitando el derecho de los contribuyentes a cuestionar la interpretación de las normas por parte de la Administración.

La primera vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva deriva de la injustificada limitación del derecho del contribuyente a cuestionar la interpretación de las normas aplicadas, en tanto debe asumir el riesgo de imposición de sanciones a quien manifiesta su discrepancia con dicha interpretación administrativa.

Ello, como explicábamos, es consecuencia de la disposición reglamentaria que equipara la autoliquidación rectificativa a la autoliquidación ordinaria, y dispone que *«con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003 (... El plazo para efectuar la devolución será de seis meses (... desde la presentación de la autoliquidación rectificativa»*. Por tanto, si ponemos en conexión lo dispuesto en ese precepto con el contenido del artículo 191 o 193 de la LGT, en donde se tipifica como infracción la obtención indebida de una devolución, llegamos a la conclusión de que la presentación de una autoliquidación rectificativa, en caso de que determine la devolución solicitada sin realizar previamente una comprobación administrativa, determinaría la comisión del tipo infractor previsto en los referidos artículos 191 o 193 de la LGT en el caso de que la Administración mantuviera una interpretación distinta de la defendida por el obligado tributario.

En otras palabras, si en el régimen anterior a la reforma que ahora analizamos el contribuyente –que había autoliquidado conforme al criterio administrativo aplicable en aquel momento– podía descartar por completo que su petición de rectificación de su autoliquidación inicial pudiera tener efectos sancionadores, en la regulación establecida en el Real Decreto 117/2024 sucede lo contrario, puesto que la Administración puede devolver lo solicitado en la autoliquidación rectificativa y, tras ejercer sus potestades de comprobación, iniciar después un procedimiento sancionador por la eventual comisión de la infracción tributaria.

Este evidente «riesgo» de sanción administrativa para quienes presenten una autoliquidación rectificativa se deduce con absoluta claridad de la redacción de la norma reglamentaria citada, porque equipara la pretensión de modificar el criterio administrativo con la pretensión de obtener una devolución en los mismos términos que se siguen de una autoliquidación *ordinaria* (que la Administración puede considerar indebida, lo que implicaría que considerase antijurídica la conducta del obligado tributario).

Es cierto que la norma evita ese riesgo sancionador en los supuestos en los que el obligado tributario considera que la norma aplicable es contraria a otra norma legal de rango superior, ya que excluye del ámbito de aplicación de la autoliquidación rectificativa los supuestos en que *«el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional»*. En estos casos se dispone que el procedimiento a seguir no sea el de la autoliquidación rectificativa, sino el previsto en el artículo 120.3 de la LGT, esto es, el vigente hasta la aprobación de la Ley 13/2023.

Pero esa norma de exclusión citada solo contempla la inaplicación de la autoliquidación rectificativa cuando la norma aplicada en la autoliquidación contraviene (i) otra de rango superior legal; (ii) otra de rango constitucional; (iii) el Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio Internacional. Solo en esos tres supuestos se autoriza la utilización del procedimiento tradicional de rectificación de autoliquidaciones para solventar la discrepancia manifestada por los obligados tributarios. Consecuentemente, en los casos en los que el obligado discrepa de la interpretación administrativa de las normas aplicadas sí procederá –será obligatorio, en realidad– utilizar el cauce de la autoliquidación rectificativa y, consecuentemente, el obligado tributario que discrepe deberá asumir el riesgo de ser sancionado por manifestar esa discrepancia, lo que constituye una clara limitación al derecho de tutela judicial efectiva.

Por tanto, si la Administración aplica criterios de una Orden Ministerial, o de una Consulta tributaria, o del programa INFORMA, que el obligado considera contrarios al mandato contenido en un Real Decreto, no cabe utilizar el régimen general de la LGT para instar la rectificación.

Tampoco sería posible utilizar el régimen general de rectificación de autoliquidaciones si se produce una discrepancia interpretativa, por ejemplo, con criterios de consultas de la Dirección General de Tributos (entre los numerosos ejemplos que podemos citar se incluye la interpretación administrativa de la

deducción por maternidad en el IRPF, que luego fue corregida por el Tribunal Supremo; o el criterio de la DGT sobre el rescate en forma de capital de los planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007 a la que se refiere la resolución: 00/08719/2021/00/00, de 24 de octubre de 2022, que también fue corregido por el Tribunal Supremo).

Y tampoco sería posible utilizar ese régimen general si el contribuyente considera que incluyó una valoración de bienes y derechos en la determinación de la base imponible de su autoliquidación que, como consecuencia de una exención o de una diferente valoración, por ejemplo, debiera reducirse.

En todos estos supuestos, el contribuyente que manifestara su discrepancia con la interpretación seguida por la Administración debería presentar una autoliquidación rectificativa, por lo que se expondría a ser sancionado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 191 o en el artículo 193 de la LGT, lo que constituye una injustificada limitación del derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes.

Claro que siempre se podrá decir que ese riesgo es hipotético e improbable, porque la imposición de sanciones exige también valorar la culpabilidad del infractor²³. Pero la realidad es tozuda y lo cierto es que la Administración muchas veces sanciona la conducta del obligado tributario sin realizar el debido estudio de culpabilidad, por lo que podemos aceptar que ese riesgo sea calificado como «hipotético», pero no como «improbable»²⁴.

7. La autoliquidación rectificativa y la prohibición de *reformatio in peius*

7.1. La aplicación del principio de prohibición de *reformatio in peius* a los supuestos de rectificación de autoliquidaciones

El artículo 120.3 LGT establece el procedimiento para que el obligado tributario acredite los motivos por los que considera que su «*autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos*» y, de ese modo, provoque

²³ Sobre esta cuestión, valorando distintas posibilidades de actuación que podrían eliminar el riesgo de imposición de sanciones, véase GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación...», cit., págs. 140 y ss.

²⁴ Vid., en este mismo sentido, GARCÍA NOVOA, C., «Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria», entrada al blog Taxlandia, de 25 de julio de 2023, quien con toda razón concluye que el modelo de presentación de la autoliquidación rectificativa «*debería incluir la aportación de los fundamentos de derecho en que el obligado tributario basa su discrepancia y las pruebas que los acreditan, lo que excluiría la sanción. Algo que la Memoria del Proyecto no sólo no rechaza, sino que lo adorna con el envoltorio de una simplificación de trámites, al decir que «se reducirán las cargas administrativas porque el contribuyente no va a tener la obligación de presentar documentación acreditativa de su pretensión»*». Esa misma idea es sugerida por GENOVA GALVÁN, A. «La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas», en la *Revista Hacienda Canaria*, núm. 61 (2024), pág. 54. Vid. también, GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T., «A propósito de las autoliquidaciones rectificativas», en *Revista Técnica Tributaria* / N° 145 / Abril-Junio 2024, pág. 312.

una necesaria respuesta de la Administración, estimatoria o no de su pretensión, que puede ser impugnada en sede judicial.

La acción de rectificación opera cuando la modificación instada es a favor del contribuyente (en los demás casos procede la autoliquidación complementaria) y comprende tres hipótesis distintas: (i) que el importe a ingresar de la autoliquidación presentada debiera ser menor; (ii) que el importe de la devolución solicitada inicialmente debiera ser mayor; y, por último, (iii) que se hubiera presentado una autoliquidación con resultado a ingresar cuando, según el contribuyente, procedía una autoliquidación con resultado a devolver²⁵.

De acuerdo con estas premisas, debe rechazarse la posibilidad de que la situación del contribuyente pueda empeorar como consecuencia de instar la rectificación de la autoliquidación, porque así lo determina el principio de prohibición de *reformatio in peius*.

Es cierto que la prohibición de *reformatio in peius* rige en los procedimientos de revisión y la naturaleza del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es muy singular y no se regula junto con los demás procedimientos de revisión. En todo caso, ya hemos explicado anteriormente que la naturaleza de la rectificación de autoliquidaciones se corresponde con la de un auténtico procedimiento de revisión, caracterizado porque la primera actuación está constituida por la rectificación instada por el obligado tributario para forzar un acto administrativo de la Administración. De hecho, el propio artículo 221.4 de la LGT, que regula el procedimiento especial de revisión de devolución de ingresos indebidos, le atribuye esa carta de naturaleza al disponer que «*Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley*».

Y, como hemos visto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo también considera que se trata de un auténtico procedimiento de revisión. Así, la tantas veces citada sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021, en la que se afirma que «*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*». Y también la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021²⁶, en la que considera que la resolución de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es una mera resolución, y no una auténtica liquidación administrativa que pudiera haber devenido firme y limitadora de los derechos del contribuyente a instar una nueva rectificación por causas distintas.

Consecuentemente, puede afirmarse que la Administración no puede empeorar la situación del contribuyente como consecuencia de que éste hubiera instado la rectificación de la autoliquidación²⁷. De hecho, de lo dispuesto en los

25 En relación con estos tres efectos de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 126 a 128, reconduce todos los posibles casos a la existencia de errores de diverso tipo, y señala que las vías pueden ser distintas en función de esas diferencias.

26 Vid. sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021, ECLI:ES:TS:2021:447, Pon. Sr. Navarro Sanchís

27 Vid., en este mismo sentido, LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación...», pág. 12/26.

artículos 127 y 128 del 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, se desprende que la Administración no puede comprobar más allá de lo necesario para decidir sobre la pretensión formulada por el obligado tributario.

7.2 La vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius* en las autoliquidaciones rectificativas

Como hemos expuesto, la regulación reglamentaria de las autoliquidaciones rectificativas desnaturaliza el tradicional procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, establecido desde 1990 para posibilitar la impugnación de un acto de particulares y, además, posibilita que la Administración pueda sancionar la conducta del obligado tributario por cometer la infracción prevista en el artículo 191 o en el artículo 193 de la LGT.

Esa mera posibilidad constituye —como dijimos— una grave vulneración del principio de tutela judicial efectiva y, además —añadimos ahora— constituye una clara vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius*, porque, aunque la única pretensión del contribuyente fuera manifestar su discrepancia con la interpretación de las normas seguida por la Administración, como consecuencia de las normas reglamentarias citadas «se entenderá solicitada la devolución», lo que constituye una alteración de la pretensión del contribuyente. Y si la Administración devolviera sin realiza la comprobación previa, el contribuyente podría obtener la devolución derivada de su pretensión de cuestionar la interpretación administrativa, lo que constituiría el presupuesto objetivo de la infracción del artículo 191 o 193 LGT, consistente en la obtención indebida de devoluciones («derivadas de la normativa de cada tributo», en el caso del artículo 193 LGT).

Como tantas veces hemos dicho, es imprescindible garantizar el derecho de los administrados a discrepar de la actuación de la Administración, y por ello es imprescindible garantizar que los obligados tributarios puedan seguir manifestando esa discrepancia a través del procedimiento tradicional de rectificación de autoliquidaciones. Limitar ese derecho, en los términos expuestos, puede vulnerar el principio de tutela judicial efectiva y, como manifestación concreta de dicho principio, la prohibición de *reformatio in peius*.

8. Las autoliquidaciones rectificativas y el principio de buena regulación

El régimen de autoliquidaciones rectificativas resultante de lo dispuesto en las disposiciones finales del Real Decreto 117/2024 es muy confuso y produce claras desigualdades y disfunciones en su aplicación. De un lado, porque no se aplica a todos los tributos, sino solo a los cinco impuestos cuyo reglamento ha sido modificado; y, de otro, porque tampoco en ese ámbito objetivo de aplicación

resulta siempre aplicable, porque el régimen de solicitud de rectificación de la autoliquidación seguirá siendo el procedente en los supuestos en los que el interesado fundamente sus pretensiones en la contradicción con normativa de mayor rango legal, o vulneración de la Constitución o de normas de la Unión Europea.

Por ello puede decirse que el nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas es *muy confuso y produce claras desigualdades y disfunciones en su aplicación*, porque la identificación del procedimiento aplicable dependerá, en primer lugar, del tributo cuya autoliquidación se quiere rectificar, lo que determinará la del sistema previsto en el artículo 120.3 LGT (solicitud de rectificación de autoliquidaciones) o del previsto en el artículo 120.4 LGT (autoliquidaciones rectificativas). Pero, además, si en consideración del tributo afectado resultara de aplicación el procedimiento del 120.4 LGT, todavía tendríamos que indagar en la causa de la rectificación, que nuevamente nos podría llevar a dudar sobre la aplicación del procedimiento del 120.3 LGT o del 120.4 LGT²⁸.

Y, en este punto, resulta abiertamente criticable que la Administración esté rechazando las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones (cuando considera que procede la autoliquidación rectificativa, lo que es comprensible) a través de una «comunicación informativa» en la que le pone de manifiesto que *«resulta necesario presentar una autoliquidación rectificativa, ajustada al modelo de declaración»* y, sin fundamento jurídico alguno, añade que *«la solicitud de rectificación presentada mediante asiento registral RGEXXXXX no surte efecto alguno»*, y no ofrece pie de recurso.

En nuestra opinión, esa «comunicación informativa» es en realidad una desestimación de la solicitud presentada y, como tal, es un acto impugnabile en vía económico-administrativa, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 227.1.a) de la LGT, en donde se establece que son susceptibles de reclamación económico-administrativa los actos *«que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber»*. Por tanto, sin perjuicio de que la Administración desestimara la solicitud invocando las reformas legales producidas, debería facilitar al interesado la información sobre los recursos procedentes contra la misma.

Por ello decíamos que esa regulación podría ser contraria al principio de buena regulación porque, como ha reconocido el Tribunal Supremo, dicho principio *«constituye uno de los principios básicos en el ejercicio de la potestad reglamentaria, lo que implica, además del rechazo a toda arbitrariedad, exigencias de una mínima y suficiente calidad jurídica, que se traduce, en lo que en este asunto interesa, en la coherencia exigible no sólo interna, sino también entre los distintos niveles normativos reguladores en atención a las previsiones de la ley»*²⁹.

28 Vid., en este mismo sentido, GENOVA GALVÁN, A. «La rectificación de la autoliquidación...», cit., pág. 47.

29 Vid sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2022, ECLI:ES:TS:2022:3560, Pon. Sr. Montero Fernández.

No se trata por tanto de un principio meramente programático³⁰, porque ya la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha deducido consecuencias directas del incumplimiento de dicho principio, como sucedió en la sentencia de 31 de enero de 2023, en la que rechazó la posibilidad de aplicar tipos incrementados del IBI basándose en una norma con rango de ley que resultaba especialmente confusa, lo que motivaba la inaplicación de dichas reglas porque —según la sentencia— la exigencia de mayores cargas impositivas *«deben deducirse inequívocamente de normas claras, comprensibles y de contenido inequívoco, como disposiciones agravatorias de situaciones jurídicas que son, atendiendo, con ello, al principio de buena regulación establecido en los artículos 129 y concordantes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas»*³¹.

Ciertamente, resulta difícil identificar los motivos por los que la Administración ha promovido este cambio normativo (quizás para liberar a la Administración de la carga de grabar los nuevos hechos declarados en sus bases de datos³²), pero lo que es evidente es que la regulación actual perjudica claramente a los contribuyentes, que a partir de ahora se verán obligados a utilizar varios procedimientos similares para conseguir un mismo resultado. Por tanto, si fuera cierto que la Administración ha realizado este cambio normativo con la finalidad de *«seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria»*, como dice la Exposición de Motivos de la Ley 13/2023, lo más razonable es que hubiera configurado la autoliquidación rectificativa como una opción, para que los interesados pudieran decidir si preferían presentar una solicitud de devolución de ingresos indebidos (artículo 120.3 LGT) o una autoliquidación rectificativa (artículo 120.4 LGT).

9. Conclusiones

La nueva regulación de las autoliquidaciones rectificativas ha sorprendido a todos los especialistas porque se realiza con la finalidad declarada de sustituir un procedimiento que funcionaba bien y no planteaba problemas, como es el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. Es posible que cumpla una función de interés para la Administración tributaria, pero resulta evidente, por lo expuesto en el presente trabajo, que los contribuyentes tienen motivos para recelar de este nuevo método de modificación de las autoliquidaciones previamente presentadas, por distintos motivos.

En primer lugar, porque el legislador ha pretendido equiparar el régimen jurídico de las autoliquidaciones rectificativas con el de las autoliquidaciones ordinarias, lo que supone eliminar el cauce procedimental existente para que los

30 Para comprender mejor el significado y alcance de este novedoso principio véase CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., «¿Hacia un ordenamiento tributario más seguro? Implementación en España de los principios de buena regulación: avances logrados y retos pendientes», en *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Martín López/ Pérez Bernabeu (dir.), Ed. Aranzadi, 2019, págs. 91-129.

31 Vid sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:412, Pon. Sr. Navarro Sanchís.

32 En este mismo sentido GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación...», cit., págs. 124.

contribuyentes puedan controvertir con la interpretación administrativa de las normas aplicables.

En segundo lugar, y directamente vinculado con lo anterior, porque la nueva regulación posibilita la imposición de sanciones a los contribuyentes que discrepan de la interpretación administrativa de las normas aplicables y, a tal efecto, deben provocar una actuación administrativa susceptible de impugnación

Y, en tercer lugar, porque el desarrollo reglamentario del régimen de autoliquidaciones rectificativas introducido por la Ley 13/2023 parece vulnerar el principio de legalidad porque establece reglas que no estaban previstas en el artículo 120.4 de la LGT que pretende desarrollar.

Por todo ello consideramos razonable que, en caso de impugnación de las normas que realizan ese desarrollo reglamentario, los tribunales acaben anulando esa nueva regulación, que probablemente sería jurídicamente admisible si los contribuyentes pudieran optar por continuar tramitando el tradicional procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en lugar de verse obligados a presentar la nueva autoliquidación rectificativa.

10. Bibliografía

CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., «¿Hacia un ordenamiento tributario más seguro? Implementación en España de los principios de buena regulación: avances logrados y retos pendientes», en *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Martín López/ Pérez Bernabeu (dir.), Ed. Aranzadi, 2019

COMÍN, F., «La fiscalidad del estado del bienestar frente a la fiscalidad del Franquismo (1940-2016)», en «*La evolución de los sistemas fiscales desde la España Medieval a la contemporánea: objetivos, instrumentos y resultados*», curso organizado en la Universidad de Málaga , Arca Communis, los días 23 y 24 de junio de 2017.

COMÍN, F., *La corrupción permanente: el fraude fiscal en España*, en Hispania Nova, Revista de Historia Contemporánea, núm. 16, año 2018.

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

FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Ed Tirant lo Blanch, Valencia 1998-

FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 37, 1983-

FERREIRO LAPATZA, J.J., *et alia*, *La justicia tributaria en España*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2005.

GARCÍA AÑOVEROS, J., «Las reformas fiscales», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

GARCÍA NOVOA, C., «Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120,3 de la Ley General Tributaria», entrada al blog Taxlandia, de 25 de julio de 2023.

GENOVA GALVÁN, A. «La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas», en la *Revista Hacienda Canaria*, núm. 61 (2024).

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T., «A propósito de las autoliquidaciones rectificativas», en *Revista Técnica Tributaria* / N° 145 / Abril-Junio 2024.

GOROSPE OVIEDO, J.I., «La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías», en la revista *Crónica Tributaria* núm. 193/2024.

LITAGO LLEDÓ, R., «La rectificación de las autoliquidaciones tributarias como derecho de los contribuyentes», en *Revista Forum Fiscal*, N° 298, Junio de 2023, Editorial CISS.

MARIN-BARNUEVO FABO, D., «Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la doctrina de los actos propios», en MARIN-BARNUEVO (dir), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, Ed., Civitas, Cizur Menor 2018.

MENÉNDEZ MORENO, A., «La gestión de los tributos: consideraciones y principios generales», en AA.VV. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Ed. Lex Nova, Valladolid 2009.

RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Ed. Civitas, Madrid 1987.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, todos los volúmenes y especialmente el vol. I, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975.

SÁINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Universidad Complutense de Madrid, 1982.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», en revista. *Quincena Fiscal*, núm. 3/1997.

TIPKE, K, *An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht*, en Steuer-Kongress Report, München/Berlin 1965.