

# NUEVA FISCALIDAD

*Número 2 • Abril-Junio 2023*

*Dykinson, S.L.*

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by  
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:  
Copias Centro

ISSN: 1696-0173  
Depósito Legal: M-32335-2012  
DOI: 10.14679/2082

## La autoliquidación rectificativa

Están a punto de cumplirse veinte años desde la aprobación de la vigente Ley General Tributaria, y son muchos los cambios producidos desde entonces. A la postre, no todas las reformas realizadas han sido claras, de ahí que se hayan reclamado desde diversos foros, modificaciones encaminadas a solucionar los problemas de seguridad jurídica detectados. Recientemente esa cuestión se ha vuelto a poner sobre la palestra. En efecto, en el dictamen del Consejo de Estado de 20 de octubre de 2022 referido al *Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (ref. 1303/2022)*, se dice, en relación con la técnica normativa: "se considera necesario, en atención a su objeto -una nueva reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria- formular una propuesta de carácter general para superar la fragmentación normativa que en la actualidad afecta a la norma de cabecera del sistema tributario español y que ya se ha formulado en algún precedente dictamen.

En este sentido y en línea con las consideraciones efectuadas en la Memoria de 2021 acerca de las virtualidades de la técnica de la delegación legislativa, hay que subrayar la necesidad de introducir en el futuro anteproyecto de Ley una delegación de tal naturaleza para que el Gobierno, en un plazo razonable, pueda elaborar el subsiguiente texto refundido de la Ley General Tributaria que, desde su aprobación en el año 2003, ha sido objeto de alrededor de una veintena de modificaciones, algunas de extensión considerable como, por ejemplo, la operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

La Ley General Tributaria contiene "los pilares fundamentales del sistema tributario español" (según expresión utilizada en el dictamen número 1.403/2003, de 22 de mayo, relativo precisamente al anteproyecto de la que luego sería la Ley 58/2003) y la elaboración de su texto refundido permitirá dar perfecta unidad y armonía a dicho conjunto normativo. La delegación ha de ir dirigida a regularizar, aclarar y armonizar el texto de la ley, de conformidad a las opciones básicas que se adoptaran finalmente al aprobar el anteproyecto que ahora se informa. Las ventajas de la norma resultante son evidentes, pues, sin variar en nada sustancial el contenido, se podría mejorar la sistemática empleada en el conjunto del texto, se eliminarían los artículos "bis" y similares (el anteproyecto modifica los artículos 177 quater y 177 quinquies, pero el texto vigente llega hasta el artículo 177 quaterdecies), podrían evitarse los preceptos de excesiva longitud y los contenidos de los respectivos artículos quedarían mejor estructurados y ordenados,

ajustándose el número de disposiciones adicionales (utilizadas en ocasiones para incorporar a un texto normativo aquellas previsiones que no tienen fácil encaje en la estructura de la norma en cuestión - en el caso de la Ley General Tributaria, llegarán a veinticinco tras la aprobación del anteproyecto).

Por todo lo anterior y con el objetivo de superar la fragmentación normativa existente en la regulación legal de una materia tan sensible como la definición de los pilares fundamentales del sistema tributario español resulta imprescindible incluir en el texto proyectado una delegación legislativa para aprobar el texto refundido de la Ley General Tributaria”.

Si ya se contemplaba esta necesidad con respecto al Anteproyecto, con mayor motivo habría que afirmarlo en relación con lo que al final ha resultado, que no es otra cosa que Final del formulario 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.

Durante la tramitación parlamentaria, obvio es, se ha modificado el título (exactamente en el Congreso) y además se han incluido diversas materias que no estaban, no ya en el Anteproyecto, sino en el Proyecto de Ley, entre ellas la que ahora nos ocupa, la autoliquidación rectificativa.

Esa inclusión se ha llevado a cabo a través de varias enmiendas presentadas en el Congreso por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem- Galicia en Común.

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 manera, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado, sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

En consonancia con lo apuntado, los mismos grupos parlamentarios incluyeron otras enmiendas, acompañadas de su correspondiente justificación, reveladoras de la razón de ser de la iniciativa parlamentaria, iniciativa, como ya se sabe, que en los aspectos que ahora nos ocupan, ha obtenido el respaldo parlamentario, habiéndose convertido en normas vigentes a estas alturas.

Importa ahora, que estamos en los inicios de su puesta en marcha, remontarnos a sus orígenes, representados por las enmiendas (nos ha parecido oportuno poner en negrita los textos novedosos) y su correspondiente justificación.

En ese sentido, mediante la enmienda núm. 4 se modifica el apartado 3 y se añade un apartado 4 al artículo 120 LGT, que quedan redactados de la siguiente forma:

*“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 y 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.**

Su justificación es bastante extensa, pero optamos por reproducirla literalmente, dado que explica con detalle la razón de ser de la enmienda:

“En los últimos años se ha venido apreciando un incremento considerable de correcciones de los errores cometidos por los obligados tributarios en sus autoliquidaciones. Actualmente, la normativa distingue dos sistemas en función de si el error a corregir ha perjudicado o no los intereses legítimos del obligado tributario. Si los ha perjudicado, el obligado tributario que pretenda la corrección podrá instar una solicitud de rectificación, dando lugar al inicio del procedimiento de gestión tributaria para la rectificación de autoliquidaciones, que es un procedimiento de comprobación a instancia del interesado con análogos trámites y efectos jurídicos que una comprobación iniciada de oficio por la Administración.

En cambio, cuando de la corrección del error resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria.

Esta dualidad del sistema genera con habitualidad confusión a los contribuyentes, especialmente cuando aprecian el error durante el plazo reglamentario de declaración, siendo cada vez más frecuentes las demandas de que se simplifique

el proceso de corrección de estos errores a través de un modelo normalizado, con independencia del resultado de la regularización voluntaria.

En paralelo, se demanda por los obligados tributarios una mayor agilidad y celeridad en la gestión administrativa de los casos en que el error cometido les ha provocado un perjuicio en forma de ingreso excesivo o menor devolución, que actualmente se inicia con la presentación por el obligado de una solicitud de rectificación de autoliquidación.

En el año 2017, mediante la incorporación del artículo 67 bis en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se avanzó en dichas demandas, ofreciendo al obligado tributario la posibilidad de iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación previsto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través del modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Con el objeto de seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la prevención del fraude fiscal, se establece un sistema único para la corrección de los errores cometidos en la confección de las autoliquidaciones, regulando con esta finalidad la nueva figura de la autoliquidación rectificativa.

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

Esta nueva figura ofrece al obligado tributario el beneficio de contar con un sistema único de corrección del error, ajustado al mismo modelo de la autoliquidación a corregir, pudiendo beneficiarse, por tanto, de los programas de ayuda existentes para la confección de tal modelo.

Adicionalmente, la autoliquidación rectificativa reduce las cargas administrativas en la fase de presentación, pues para su tramitación no resulta preciso que el obligado tributario aporte documentación acreditativa de su pretensión, más allá de la que excepcionalmente se le habría exigido con la presentación de la primera autoliquidación.

Ya en la fase de tramitación, la autoliquidación rectificativa reducirá trámites y agilizará la corrección de los errores, especialmente aquellos que provocaron un perjuicio para el obligado tributario.

Así, al ajustarse la autoliquidación rectificativa al modelo normalizado de declaración del tributo, la información contenida en aquella se integra en el sistema ordinario de gestión con que cuenta la Administración tributaria, lo que permite una adecuada combinación entre un imprescindible control y una agilidad en la corrección del error cometido.

En particular, si como consecuencia del error se hubiera producido un menor ingreso o se hubiera solicitado una mayor devolución, se aplicará a la autoliquida-

ción rectificativa el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en la normativa general tributaria.

Cuando como consecuencia del error se hubiera producido un mayor ingreso o una menor devolución, la autoliquidación rectificativa se gestionará de forma análoga a las devoluciones derivadas de la normativa tributaria, sin que, por regla general, resulte precisa la realización de actuaciones formales de comprobación. Estas actuaciones formales solo serán necesarias en los excepcionales casos en que la Administración tributaria aprecie circunstancias que justifiquen su desarrollo.

En el caso concreto de que no se hubiera efectuado el ingreso de la autoliquidación previa, no se origina cantidad alguna a devolver, manteniéndose la obligación de pago hasta el límite del menor importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.

No obstante, la integración de la autoliquidación rectificativa en el sistema tributario será paulatina, resultando de aplicación únicamente cuando así lo regule la normativa propia de cada tributo. Esta implantación paulatina se debe fundamentalmente a la necesidad de adaptación de los sistemas informáticos de las distintas Administraciones tributarias para su correcta integración”.

Mediante la enmienda núm. 5 se modifica el apartado 2 del artículo 122 LGT, que queda redactado de la siguiente forma:

*“2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en **los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta ley.***

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviere condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora”.*

Esta enmienda es técnica, obedece a la introducción mediante otra que ya hemos visto, de un nuevo apartado 4 en el artículo 120 LGT .

Por otro lado, a través de la enmienda núm. 9, se introduce una cuestión capital, cual es la habilitación legal, para concretar después a que tributos se extiende el régimen de las autoliquidaciones rectificativas. Esto se plasma en una nueva disposición adicional vigésima sexta, con la siguiente redacción:

*“Disposición adicional vigésima sexta. Adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas.*

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

*La autoliquidación rectificativa*  
(Isaac Merino Jara)

La justificación de esta enmienda, tras la modificación realizada a su vez por las precedentemente recogidas de los artículos 120 y 122 LGT, responde a la idea de que la nueva figura de la autoliquidación rectificativa sustituye, *en aquellos tributos en los que así se establezca*, (la cursiva es nuestra), el sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación vigente hasta la entrada en vigor de la modificación realizada.

Es por ello por lo que se dice: “De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el contribuyente podrá rectificar, completar o modificar la presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma.

Asimismo, esta nueva figura ofrece al obligado tributario el beneficio de contar con un sistema único de corrección del error, ajustado al mismo modelo de la autoliquidación a corregir, pudiendo beneficiarse, por tanto, de los programas de ayuda existentes para la confección de tal modelo.

Para que el sistema único pueda integrarse en el sistema tributario actual, se prevé la adaptación de las referencias normativas al fin de evitar posibles confusiones o incluso posibles litigios amparados en una simple cuestión de denominación técnica”.

Acaba de concluir el trámite de información pública de *Proyecto de real decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el real decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la directiva (ue) 2021/514 del consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la directiva 2011/16/ue relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias*. Tal proyecto, en su introducción, señala que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) así como los reglamentos específicos de desarrollo de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el valor añadido, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, del Impuesto sobre sociedades, de los impuestos especiales y del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, para implantar este nuevo sistema en dichos tributos. Tales cambios se llevan a cabo a través de las disposiciones finales, tercera, cuarta, quinta, sexta y séptima que se refieren, respectivamente, a la modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, mediante la introducción de un nuevo artículo 74 bis; al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, mediante la inclusión de un nuevo artículo 67 bis; al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, mediante la introducción de un nuevo artículo 59 bis; al Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, mediante la inclusión de un artículo

44 bis que se refiere a los impuestos especiales de fabricación un artículo 140 bis que se refiere al impuesto especial sobre el carbón, un artículo 147 bis referido al impuesto especial sobre la electricidad; y a la modificación del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, mediante la introducción del artículo 3 bis.

La redacción de todas estas es básicamente coincidente. En realidad, la única diferencia entre ellos se encuentra entre el RIVA y los demás reglamentos que se modifican.

La distinción concreta es la siguiente: se hace la salvedad en el RIVA que el régimen de las autoliquidaciones rectificativas no se aplica a las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 (RGAT).

Dejando a un lado esa salvedad, el texto, para todos ellos es igual. Basta, por tanto, con reflejar uno de ellos, el proyectado nuevo artículo 74 bis del RIVA:

*«Artículo 74 bis. Autoliquidaciones rectificativas.*

*1. Los contribuyentes 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 y Función Pública.*

**Lo dispuesto en el apartado anterior, no se aplicará 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** (el texto en negrita, se ha dicho ya, no se contiene en el resto de los reglamentos cuya modificación de proyecta).

*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*

*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.*

*La autoliquidación rectificativa*  
(Isaac Merino Jara)

*El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.*

*Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución por cuantía distinta a la que resulte de la autoliquidación rectificativa y aquella devolución 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”.*

El pasado 9 de junio de 2023 se sometió el Proyecto de reglamento al trámite de audiencia e información pública. También está previsto solicitar otros informes y, además, se remitirá al Consejo de Estado para que emita el correspondiente dictamen.

De momento, las críticas que conocemos versan sobre los efectores sancionadores de las discrepancias que mantengan los contribuyentes con motivo de la presentación de las autoliquidaciones rectificativas que están obligados a presentar, en los tributos en los que se ha indicado.

**Isaac Merino Jara**

*Director*