

Grado en: Derecho.
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 2013/2014.
Convocatoria: septiembre.

Rectificación de las autoliquidaciones

rectification of the self-assessments.

Realizado por el alumno D^a. Raquel Adriana Flores Pérez.

Tutorizado por el Profesor D. Francisco Clavijo Hernández.

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

ABSTRACT

Nowadays, it is a fact that after taxes are accrued, citizens would present the self-assessment tax to the bank offices or to the Tax Administration Authorities. However, the incorporation of this tax system into our legal system was gradual, tax by tax, until becoming into a general administrative system. The legal nature of self-assessment has been object of debate in the tax law doctrine. The thesis defended is the one that conceives self-assessment as an obliged taxation act that qualifies and self-assesses the obligation resulting from a taxable event. In case of error during the taxation act, our Law has established two correcting systems: first, the subject will present a complementary self-assessment if the error results in damage of the tax obligor whether it supposes to deposit a fee higher than the previous deposited, or the refund of it, or a lower fee is to be compensated. In contrast, if the error is detrimental to the tax obligor interests, the regime is the rectification of the self-assessment whether it supposes to deposit a fee lower than the previous deposited, or the refund of it, or a higher fee is to be compensated. The object of this dissertation is to thoroughly study the correction's procedure of the self-assessment error in order to be acquainted with its legal regime.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

Hoy es un hecho admitido por los ciudadanos que una vez que el tributo se ha devengado, tengan que presentar la autoliquidación de ese tributo en las oficinas del banco o en las ventanillas del órgano de gestión de la Administración. Sin embargo, la inserción de este sistema de gestión tributaria en nuestro ordenamiento jurídico se hizo de manera paulatina e impuesto a impuesto, hasta convertirse en sistema general de gestión. La naturaleza jurídica de la autoliquidación ha sido objeto de debate en la doctrina del Derecho Tributario. La tesis que se sigue es la que la entiende como un acto del obligado tributario por el que califica y autoliquida la obligación que nace del hecho imponible. En los casos de error en el acto, nuestro Derecho ha establecido dos sistemas de corrección: si el error es en perjuicio del obligado porque supone una cuantía a ingresar superior a la ingresada o la devolución o la cantidad a compensar es menor, el sujeto ha de presentar una autoliquidación complementaria; por el contrario, si el error no perjudica sus intereses dado que la cuantía a ingresar menor a la ingresada o la devolución o la cantidad a compensar es mayor que en la autoliquidación, el régimen es el de la rectificación de la autoliquidación. El presente trabajo tiene como objeto de estudio el procedimiento de

subsanción del error de la autoliquidación con la finalidad de examinar de una manera detallada su régimen jurídico.

Índice.

I.- Introducción	6
II.- La autoliquidación tributaria	6
A. Antecedentes históricos	6
B. Concepto	9
C. Características	10
III. - Naturaleza jurídica	11
IV.- El error en la autoliquidación.	14
V.- La rectificación de la autoliquidación	16
A. Concepto y características.....	16
B. Naturaleza del procedimiento de rectificación	18
VI.- Procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones	19
A. Inicio	19
1. Solicitante.	19
2. Órgano administrativo.....	20
3. Plazo.....	21
4. Modelo y contenido.	21
5. Imposibilidad de tramitar las solicitudes de rectificación cuando existe liquidación provisional.....	23
B. Tramitación.....	24
1. Objeto de la instrucción.....	24
2. Facultades de la Administración.....	25
3. Trámite de audiencia.	26
C. Terminación	27
1. Resolución.	27
2. Plazo para dictar y notificar la resolución.....	28
3. El silencio administrativo.....	28
4. Caducidad.	29
5. Desistimiento y renuncia.	30
6. Imposibilidad sobrevenida.....	31
D. Vías de impugnación.	32
VII.- Conclusiones	33

I.- Introducción

Hoy, prácticamente, casi todos los impuestos se gestionan a través de la autoliquidación, que es un sistema de gestión que, como ha dicho PÉREZ ROYO, se consolidó con la modificación de la LGT de 1995.¹

La actual Ley General Tributaria 58/2003 regula la gestión tributaria en el art 117, y atribuye a la Administración Tributaria un conjunto de funciones que en una primera lectura del artículo podría abrumar a cualquier lector ya que la enumeración de funciones administrativas que realiza llega hasta letra n). Sin embargo, como precisa PÉREZ ROYO, si se examina bien el artículo ese “desasosiego” desaparece pues el núcleo o esencia de la gestión tributaria es siempre el mismo y <<radica en la recepción y tramitación de declaración, autoliquidación y solicitudes del obligado tributario>>². Téngase en cuenta que los procedimientos y actuaciones administrativas que se regulan en los artículos 123 y siguientes de la Ley General Tributaria tienen todos como presupuestos esas declaraciones y autoliquidaciones presentadas.

El objetivo de este Trabajo de fin de grado es el estudio de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios. A estos efectos, en los dos epígrafes siguientes, vamos a examinar, por un lado, los antecedentes históricos, el concepto, las características y la naturaleza de autoliquidación, para luego, en los epígrafes quinto y sexto, referirnos, por otro, a los problemas del error en la autoliquidación y al procedimiento de rectificación de las propias autoliquidaciones.

II.- La autoliquidación tributaria

A. Antecedentes históricos³

¹ F. PÉREZ ROYO, “Derecho financiero y tributario. Parte general.”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012, páginas 277-278.

² F. PÉREZ ROYO, “Derecho financiero y tributario. Parte general.”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012, página 279.

³ G. CASADO OLLERO, R. FÁCON Y TELLA, C. LOZANO SERRANO y E.SIMÓN ACOSTA, “Cuestiones tributarias prácticas”, Madrid, La Ley, 1989, página 294 y siguientes.

La introducción, en la gestión tributaria, de las autoliquidaciones ha sido paulatina e impuesto a impuesto. Hasta 1941, el sistema de gestión que regía en nuestro sistema tributario era el establecido por la ley de 27 de marzo de 1900 y su Reglamento de 17 y 18 de septiembre de 1906, que se basaba en la declaración del contribuyente y la posterior liquidación de la Administración Tributaria. La autoliquidación se estableció por primera vez, como sistema de gestión tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, por la Orden de 18 de febrero 1941, para la Contribución de usos y consumos. Posteriormente se extendió al Impuesto sobre Sociedades por las Órdenes de 13 de mayo y 17 de junio 1958. La Orden de 3 marzo de 1965 la aplicó, también, al Impuesto sobre las Rentas del capital. En los últimos años del régimen franquista, los Decretos 2/1970 y 638/1970 la extendió al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas e Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. En 1975 el Decreto 2169/1975 la aplicó, por último, al ITPAJD y a la Constitución Territorial Urbana.

En la actualidad, son muchos los impuestos que se gestionan mediante el sistema de autoliquidación. De entre ellos, los más importantes son:

- Impuestos estatales
- ✓ Impuesto sobre la renta de las personas físicas (art 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio).
- ✓ Impuesto sobre sociedades (art 137 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

- ✓ Impuesto sobre la renta de los no residentes (art 38 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).
- ✓ Impuesto sobre el patrimonio (art 36 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).
- ✓ Impuestos especiales (art 18 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales)
 - Impuestos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma de Canarias
- ✓ Impuesto sobre sucesiones y donaciones (art 34.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
- ✓ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados (en el art 39 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos)
 - Impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Canarias
- ✓ Impuesto sobre las labores de tabaco (art 17.1 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias).
 - Impuestos del municipio de La Laguna:
- ✓ El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (art 5.2 de la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras).
- ✓ El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (art 9.9.1 de la Ordenanza fiscal reguladora sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana).

Con todo, debe precisarse que la Administración, en este sistema de gestión tributaria, pasa a cumplir una función de control de la actuación del obligado tributario en el cumplimiento de su deber de autoliquidar y pagar

el tributo comprobando siempre estas actuaciones a fin de conseguir que los tributos se apliquen de acuerdo con lo establecido en la Ley.

B. Concepto

❖ Concepto legal

El art 120 LGT define la autoliquidación con estos términos:

“Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”

Esta definición, analizada en sus distintos elementos, no nos satisface. No solo por sus imprecisiones que contiene sino porque presenta, a nuestro juicio, algunas incorrecciones conceptuales:

- En primer lugar, el art 120 LGT afirma que *<<Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados...>>* Sin embargo, ello no es correcto, pues en la declaración el obligado *<<... manifiesta la realización del hecho imponible y, en su caso, comunica también los datos necesarios para que el Administración cuantifique la obligación la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional⁴>>*. mientras que la autoliquidación es un acto en el que el sujeto cuantifica el importe de la obligación tributaria que nace del hecho imponible, lo cual es completamente distinto.
- En segundo lugar, cuando el legislador afirma que en la autoliquidación el sujeto *realiza <<las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e*

⁴ A. MENÉNDEZ MORENO; *“Derecho financiero y tributario. Parte General”*; 14ª edición; Pamplona; 2013; LEX NOVA, páginas 277 y ss.

ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar>> tampoco es correcto, porque el obligado no simplemente realiza las operaciones de calificación y cuantificación sino que, como veremos luego, manifiesta su *voluntad* de que se tenga por la Administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material y de cumplirla en ese importe liquidado.

❖ Concepto que se sigue

Por ello en el presente trabajo seguimos la definición de CLAVIJO HERNANDEZ para quien la autoliquidación *<<es aquel acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a la declaración tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la Administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material, y de cumplirla en ese importe liquidado>>*⁵

C. Características

De la anterior definición se desprenden las siguientes características de la autoliquidación como acto jurídico:

- ❖ Es un acto debido. En la medida que constituye el objeto del deber de autoliquidar que es accesorio del de declarar. Este deber, como prestación de hacer que es, ha de ser impuesto por ley (art 31 CE).
- ❖ Es un acto destinado a la Administración Pública. El sujeto pasivo mediante la autoliquidación se dirige a la Administración pública poniendo de manifiesto su voluntad de cumplir su obligación tributaria en un determinado importe. Es, por tanto, un acto que permite que la Administración tributaria y el obligado colaboren en la tarea de gestión de los tributos.

⁵ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La autoliquidación tributaria” en “*Estudios de Derecho y Hacienda*”, Volumen II, Madrid, Ministerio de economía y hacienda, 1987, páginas 738.

- ❖ Es un acto que contiene una manifestación de voluntad. La autoliquidación constituye una manifestación de voluntad en la medida en que el sujeto pasivo pone en conocimiento de la Administración su decisión de que se tenga o se considere en una determinada cuantía la obligación tributaria material y de cumplirla además en dicha cuantía.
- ❖ Es un acto no negocial. La autoliquidación es un acto no negocial ya que este acto no vincula ni a la Administración ni al obligado. La fijación del importe de la deuda tributaria carece de eficacia frente a la Administración, la cual puede y debe comprobar la autoliquidación en tanto no prescriba su derecho de liquidar el tributo.
- ❖ Es un acto accesorio. La autoliquidación es un acto accesorio de la declaración tributaria dado que se autoliquidan actos o hechos que previa o simultáneamente se han puesto en conocimiento de la Administración tributaria, a través de la declaración de la que depende y en función de la cual se justifica.
- ❖ Es un acto declarativo. La autoliquidación es un acto declarativo en la medida en que el sujeto pasivo con este acto declara haber realizado el hecho imponible que provoca el nacimiento de la obligación tributaria y, además, autoliquida el tributo que, en unidad acto, ingresa junto con la autoliquidación.

III.– Naturaleza jurídica

En la doctrina del Derecho Tributario se han mantenido varias teorías sobre la naturaleza de la autoliquidación que, sistemáticamente, pueden reducirse a estas tres:

- Declaración cualificada

Esta tesis la ha defendido SAINZ DE BUJANDA para quien 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*

Publica 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 de administrativo de liquidación⁶>>

Ésta tesis la ha mantenido también parte de la doctrina alemana (TIPKE-KRUSE), que entiende que la autoliquidación es una declaración cualificada. Esta teoría peca de no comprender que la autoliquidación es un acto del administrado por medio del cual el contribuyente colabora con la Administración en la gestión tributaria liquidando el impuesto y además ingresando la cuota correspondiente, por la que la función de la Administración se reduce en este sistema de gestión a una simple actividad de caja de cobro del tributo.⁷

- La autoliquidación como acto realizado por los particulares por delegación o representación de la Administración

Esta tesis entiende que la autoliquidación que realiza el obligado la realiza en nombre de la Administración, ya que cuando liquida el tributo esta ejercitando unas facultades que implica una actuación vicaria de potestades administrativas. No hace falta profundizar mucho en esta tesis que ha defendido MARTÍNEZ LAFUENTE en nuestra doctrina para darse cuenta que no encaja en nuestro Derecho Tributario. El obligado, cuando autoliquida, no realiza ninguna función pública sino cumple con un deber que viene establecido por la Ley y que es accesorio al de declarar.

- La autoliquidación como liquidación provisional

⁶ F. SAINZ DE BUJANDA, “Lecciones de Derecho financiero”, segunda edición, Universidad Complutense, Madrid, 1982, página 285, citado por J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias”, Madrid, Iustel, 2011, página 28.

⁷ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La autoliquidación tributaria” en “Estudios de Derecho y Hacienda”, Volumen II, Madrid, Ministerio de economía y hacienda, 1987, páginas 731-782.

Esta tesis la defiende MORENO TORRES quien ha propuesto la siguiente definición de la de autoliquidación: *<<acto del administrado sometido al Derecho Tributario y por los que, en virtud de una transferencia de funciones públicas, se practican liquidaciones provisionales, en el sentido que hemos dado a este término, de liquidaciones provisionales de igual naturaleza y propósitos que el acto final de imposición, aunque lógicamente desprovistas del carácter definitivo⁸>>* . También puede incluirse dentro de esta tesis a la profesora BOLLO AROCENA para quien las liquidaciones provisionales *<<son aquellas liquidaciones que gira la Administración financiera con anterioridad a la fase de comprobación y, en todo caso, las practicadas por los sujetos pasivos tendentes a determinar, evidentemente con carácter provisional, si el sujeto pasivo incidió o no en el hecho imponible de un tributo y, en el primer caso, en qué medida convirtiendo de este modo la obligación tributaria material de aquel en líquida y exigible, sin perjuicio de una posterior devolución de todo o parte de cuanto ha sido satisfecho o de una eventual obligación del sujeto pasivo de completar la diferencia de cuánto fue calculado o por la administración en vía provisional, como consecuencia de una rectificación o de una modificación por exceso o por defecto, que en sus respectivos casos proceda>>⁹*

Nosotros no estamos de acuerdo con esta tercera tesis, ya que, como se ha dicho en páginas anteriores, la autoliquidación es un acto del obligado por el cual el propio obligado determina el importe de la obligación tributaria.

Pero aquí no nos interesa tanto profundizar en el estudio de la naturaleza de la autoliquidación como el examen de qué ocurre cuando el obligado se equivoca al realizarla y qué procedimiento hay que seguir para rectificarla. De esto, como ya se ha dicho, nos ocuparemos en los dos epígrafes siguientes.

⁸ Citado por F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La autoliquidación tributaria” en “*Estudios de Derecho y Hacienda*”, Volumen II, Madrid, Ministerio de economía y hacienda, 1987, páginas 749.

⁹ Citado por F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La autoliquidación tributaria” en “*Estudios de Derecho y Hacienda*”, Volumen II, Madrid, Ministerio de economía y hacienda, 1987, páginas 751.

IV.- El error en la autoliquidación

Hoy es común afirmar en la doctrina del Derecho Tributario que <<...la declaración autoliquidación como sistema de gestión de la totalidad de los impuestos 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.>>¹⁰

Analizando estos errores en la autoliquidación, la doctrina los ha clasificado en:

- **Error vicio o error propio**, que es aquel cual incide en la formación de la voluntad del querer interno del obligado tributario y opera como presupuesto para realización de la autoliquidación. El obligado que padece este error puede llegar al convencimiento (erróneo) que no tiene que realizar la autoliquidación, cuando sí debe hacerla, o bien que debe realizarla cuando no existe ese deber.

Por tanto cabe afirmar que este error, en el supuesto de que se dé en la autoliquidación, solo es pensable bajo la forma de error de derecho, el cual es evidente que, de acuerdo con lo que dispone el art 2 CC (la ignorancia de las leyes), no exime al obligado del cumplimiento del deber de autoliquidar.

Otra cosa distinta, como puntualiza CLAVIJO HERNANDEZ, es el hecho de que la Administración a raíz de este error vicio sancione al sujeto obligado por no haber presentado la autoliquidación. Este error, dice CLAVIJO, excluye la culpabilidad del obligado y, por tanto, la infracción tributaria, al faltar la negligencia en su grado

¹⁰ Sentencia de 28 de marzo 2003, del Tribunal Supremo (sección 2ª) (RJ\2003\4046). Fuente: Westlaw. FFJJ 3º.

mínimo exigida por el art 183 LGT para apreciar la existencia de infracción.¹¹

- **Error en la autoliquidación** que es el error que incide sobre la manifestación de la voluntad al no existir una correlación entre lo efectivamente declarado y lo pretendido. Este error puede subdividirse en dos clases:
 - El primero se refiere al error en perjuicio del obligado tributario¹². Se trata de errores en la autoliquidación que suponen una cuantía a ingresar superior a la efectivamente ingresada o que la devolución o cantidad a compensar es menor. En estos casos el error de la autoliquidación puede ser <<consiente>> (autoliquidación falsa) o <<inconsciente>> (autoliquidación errónea)¹³ constitutivo en los dos supuestos de una infracción tributaria en la medida que de ellos se observa una falta de diligencia (art 183 LGT) en el cumplimiento de un deber tributaria.

Este error, sin duda, puede subsanarse mediante una autoliquidación complementaria (art 122.2 LGT) en tanto no exista un requerimiento administrativo exigiendo la modificación o aclaración de la autoliquidación presentada. Así lo ha manifestado la jurisprudencia cuando señala que las autoliquidaciones complementarias pueden presentarse en los casos <<en que el resultado de las mismas es una mayor cantidad a ingresar o una menor devolución a obtener¹⁴>>

Este tipo de autoliquidación aparece regulada en el art 119 RD 1065/2007, que establece la exigencia de hacer constar en su

¹¹ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, Hacienda Canaria, nº 22, 2008, página 40

¹² F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, Hacienda Canaria, nº 22, 2008, página 41.

¹³ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, Hacienda Canaria, nº 22, 2008, página 41.

¹⁴ Sentencia de 25 de octubre, del Tribunal Supremo (sección 2ª) RJ 2013\7367. FFJJ 2º.

presentación la cuantía favorable a la Administración tributaria. Igualmente ha de indicarse el periodo a que se refiera junto con la totalidad de los datos que deban ser declarados¹⁵. Estas autoliquidaciones pueden presentarse tantas como se estimen oportunas siempre y cuando no se produzca la comprobación o haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

- El segundo tipo de error es aquel que perjudica los intereses legítimos del obligado tributario¹⁶. Esto ocurre cuando el error en la autoliquidación determina que la cantidad a ingresar es menor que la efectivamente ingresada, o la cantidad a devolver o compensar es mayor que la practicada en la autoliquidación.

En estos casos el obligado no puede presentar una autoliquidación complementaria, sino ha de solicitar la rectificación de la autoliquidación, tal como establecen los arts 120.3 LGT y 126 y ss RD 1065/2007. El estudio del procedimiento de rectificación se realizará en el siguiente epígrafe.

V.- La rectificación de la autoliquidación

A. Concepto y características

La rectificación de las autoliquidaciones es un procedimiento con entidad propia que se inicia a instancia del sujeto pasivo¹⁷, cuya finalidad es la corrección de los errores o defectos de la autoliquidación principal para obtener su adecuación al Derecho.¹⁸

Son dos las características de este procedimiento:

¹⁵ J. J. CALVO VÉRGEZ, “Las liquidaciones tributarias”, Navarra, Editorial Aranzadi S.A, 2013, página 439 y 440.

¹⁶ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, Hacienda Canaria, nº 22, 2008, página 41 y 42.

¹⁷ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, Hacienda Canaria, nº 22, 2008, página 43.

¹⁸ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de la autoliquidación”, Madrid, Iustel, 2011, páginas 37 y 38.

❖ Primera, es un procedimiento de comprobación tributaria¹⁹. La actividad de la Administración tributaria consiste fundamentalmente en examinar y comprobar la existencia o no del perjuicio alegado por el obligado tributario realizando una auténtica comprobación administrativa. Esta nota aunque no aparece formulada de manera explícita en los art 126 al 128 del RGAPGI, sin embargo tres circunstancias las ponen de relieve:

- En primer lugar, se puede observar del mismo art 127 RGAPGI que las potestades que ejercita la Administración en este procedimiento son potestades compradoras. Por un lado, establece que la Administración ha de comprobar las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Y al mismo tiempo dispone que ha de examinar también la documentación presentada, así como la posibilidad de recurrir a terceros para que sean estos lo que aporten información o requerir los informes que estime oportunos.
- En segundo lugar, la Administración, en esta actividad de comprobación, no tiene una potestad total sino que está sometida a unos límites objetivos en el sentido de que no puede realizar una nueva liquidación en relación con el objeto de rectificación de la autoliquidación, salvo que mediante un proceso de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.
- En tercer lugar, está el hecho de que el art 126.2 RD 1065/2007 impide al sujeto pasivo instar la rectificación de la autoliquidación cuando esta es objeto de comprobación o

¹⁹ CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda Canaria*, número 22, 2008, página 42 – 45.

investigación, como consecuencia lógica de que estos procedimientos de por sí suponen una comprobación e investigación por parte de la Administración.

- ❖ Segunda, es un procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario. Así lo establece el art 126 RD1065/2007, que faculta al sujeto pasivo a instar ante la Administración tributaria la corrección de su autoliquidación, reconociéndosele el derecho a obtener el ingreso indebido o una mayor cuota de devolución. Lo cual implica –obvio es decirlo– que este procedimiento no puede iniciarse de oficio por parte de la Administración.

B. Naturaleza del procedimiento de rectificación

El procedimiento de rectificación es un procedimiento de comprobación tributaria, cuya finalidad, ha dicho CLAVIJO HERNÁNDEZ, es determinar o comprobar aquellos extremos de la autoliquidación presentada contrarios a los intereses del sujeto pasivo. Así se desprende del art 127.1 RGAPGI cuando dice que en este procedimiento <<...se comprobarán las circunstancias que determinen la procedencia de la rectificación...>>

En todo caso, este procedimiento también cabe entenderlo como un procedimiento que se inicia, según hemos indicado, a solicitud del sujeto con interés legítimo en la rectificación de la autoliquidación, solicitud que deberá ser interpuesta ante el órgano competente de la Administración tributaria.

Esta solicitud no constituye ninguna petición a la Administración tributaria, por lo que no puede entenderse como una manifestación del derecho de petición reconocido en el art 29 de la Constitución, ya que esta solicitud de rectificación exige siempre una resolución motivada en derecho de la

Administración tributaria, mientras que el derecho de petición no exige a la Administración nada más que acusar recibo de la misma²⁰.

VI. Procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones

A. Inicio

1. Solicitante

El procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones se inicia a instancia del obligado tributario que previamente hubiese interpuesto ante la Administración tributaria la autoliquidación correspondiente. Dos notas deseamos destacar:

- En primer lugar, siguiendo a CLAVIJO HERNÁNDEZ²¹, ha de señalarse que este procedimiento requiere que el sujeto tenga la condición de obligado tributario como también el hecho de que el propio obligado hubiese presentado con anterioridad la autoliquidación correspondiente. Así cabe entenderlo del art 126 del RGAPGI cuando establece <<la solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación>>.

En este sentido, la consulta V1646-05 puntualiza que la única persona legitimada para instar el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones es el obligado tributario cuando para sí se derive un perjuicio para sus intereses por la autoliquidación presentada.²²

²⁰ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, *Hacienda Canaria*, nº 22, 2008, página 45.

²¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, Nº 22, 2008, página 46.

²² Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante de 29 de junio de 2005.

(<http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=2731&Consulta=%2EEN+NUM-CONSULTA+%28v1646-05%29&Pos=0&UD=1>)

Con todo, ha de indicarse que el TEAC en la resolución de 8 de mayo de 2014²³ declara que <<... *el interés legítimo equivale a la titularidad actual o potencial de una posición de ventaja o de utilidad jurídica por parte de quien ejercita la pretensión y se materializaría de prosperar tal pretensión, y que implica o supone que la anulación del acto o actos que se recurran produzca de modo inmediato un efecto positivo –o beneficioso- o un efecto negativo –o perjudicial- actual o futuro para el interesado.*>> Es decir, con ello parece reconocerse que la rectificación de la autoliquidación puede también ser promovida por un tercero que tenga un interés legítimo en ella, lo cual contradice, a nuestro juicio, lo establecido en el art 126 del RGAPGI.

- En segundo lugar, el reglamento no prevé la posibilidad de que el procedimiento se inicie de oficio por parte de la Administración. Y ello es lógico, ya que la función de la Administración no es nunca rectificar sino, como ya se ha dicho, comprobar la autoliquidación. Pero es que además no debemos olvidar que nos encontramos ante un procedimiento administrativo que es iniciado a instancia de parte debido a que la finalidad del procedimiento es la constitución de una situación activa²⁴ del obligado la cual puede traducirse para el contribuyente en una menor cantidad a tributar o una mayor cantidad a devolver o a compensar.

2. Órgano administrativo

El RGAPGI establece que las solicitudes se dirijan al órgano competente de la Administración Tributaria de acuerdo “con (su) normativa de organización específica”. Así, por ejemplo, en la AEAT, el órgano competente será la Dependencia de gestión, en la C.A.C, en los tributos

²³ Resolución de 8 de mayo, del Tribunal Económico Administrativo Central. NF J054246. Fuente: CEF. FFJJ 4.

²⁴ SANTAMARIA PASTOR, J. “Principios del derecho administrativo general”, segunda edición, volumen II, IUSTEL, 2009, página 47.

cedidos, la Administración provincial de Tributos cedidos, en el I.G.I.C, la Administración de tributos interiores y propios.

3. Plazo

El plazo para instar el procedimiento de rectificación ante el órgano administrativo competente, puede ser analizado desde dos ángulos:

- Desde un punto de vista positivo, ha de señalarse que la rectificación de la autoliquidación puede instarse siempre antes de que la Administración practique la liquidación tributaria, o en su defecto, antes de que prescriba el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

En este sentido, CORONADO SIERRA, JIMÉNEZ JIMÉNEZ y MARTÍN DÍAZ²⁵ indican que además ha de tenerse en cuenta que sólo cabe la rectificación de la autoliquidación cuando previamente haya expirado el plazo de presentación voluntario, ya que dentro de este plazo la autoliquidación originaria puede ser sustituida por una autoliquidación posterior.

- Desde una perspectiva negativa, la rectificación de la autoliquidación no puede instarse una vez que la autoliquidación es objeto de comprobación o investigación. Así lo establece el RAGAPI con la finalidad de evitar que dos órganos distintos de la Administración lleven a cabo dos procedimientos con el mismo objeto o finalidad.

4. Modelo y contenido

El RGAPGI en su art 126.4 no precisa cómo ha de realizarse la solicitud de rectificación; únicamente señala:

- Que ha de tener el contenido general de cualquier solicitud que se presenta ante la Administración, cuya regulación se encuentra en el

²⁵ CORONADO SIERRA, M; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C Y MARTIN DÍAZ, E; “*El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos.*”, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2008, pagina 162.

art 88.2 RGAPGI y que hace referencia a la identificación mediante nombre completo y DNI del solicitante o de su representante; hechos, razones y petición en que se concreta la solicitud; lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho y órgano al que se dirige.

- Que ha de expresar los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.
- Que en los supuestos en lo que se pretende es una devolución, deberá constar además el medio elegido para cobrar dicho importe, pudiendo ser por transferencia o cheque cruzado.
- Que ha de aportar la documentación en la que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

En todo caso, ha de indicarse que en el escrito debe precisarse el motivo de la rectificación, lo cual es fundamental ya que con ello se limita el objeto de rectificación de la autoliquidación sin que la Administración pueda ampliarlo, ya que para ello deberá dar fin al procedimiento de rectificación e instar el respectivo procedimiento de inspección.

Debe insistirse a este respecto que este escrito debe ir acompañado de todas aquellas pruebas documentales que se estimen necesarias, puesto que a estos efectos hay que tener presente lo que establece el art 116 LGT al declarar que los datos y hechos consignados mediante autoliquidación que han sido presentados por el obligado tributario se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba en contrario²⁶.

En resumen, para que un dato o hecho contenido en la autoliquidación pueda rectificarse ha de hacerse a instancia del obligado tributario

²⁶ CORONADO SIERRA, M; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C Y MARTIN DÍAZ, E; “*El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*”, Madrid, Centro de estudios financieros, 2008, página 163.

valiéndose de todos los posibles medios de prueba que la LEC y el CC dispone a su alcance.²⁷

5. Imposibilidad de tramitar las solicitudes de rectificación cuando existe liquidación provisional

El art 126.3 del RGAPGI declara que una vez que la Administración realice una liquidación provisional no cabrá la interposición de una solicitud de rectificación, cuando la consideración o motivo sean similares. Y es que si no fuese así <<sería permitir que se instrumentasen actuaciones de carácter revisor a instancia de parte a través del mencionando procedimiento de rectificación>>²⁸ No en vano, <<si un órgano ha dictado una liquidación regularizando un determinado extremo de la autoliquidación inicialmente presentada, tal liquidación podrá ser impugnada en tiempo y forma, pero una vez transcurrido ese plazo no cabe permitir que a través de un procedimiento de rectificación se instrumente lo que realmente sería una revisión de la misma>>

Por ello, el inicio de un procedimiento de rectificación de autoliquidación sólo puede realizarse si la Administración ha dictado la liquidación provisional cuando los motivos sean distintos a los que han determinado la práctica de la liquidación provisional. El párrafo segundo del apartado tercero del art 126 RGAPGI aclara que nos encontramos ante un motivo o consideración distinta cuando <<...la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no haya sido regularizados mediante liquidación provisional>>

La problemática está, como bien observa cierto sector de la doctrina,²⁹ en determinar cuándo nos encontramos con esos elementos de la obligación

²⁷ CALVO VÉRGEZ, J. “Las liquidaciones tributarias”, Navarra, Editorial aranzadi S.A, 2013, página 455.

²⁸ CORONADO SIERRA, M; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C Y MARTIN DÍAZ, E; “El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentario y casos prácticos”, Madrid, Centro de estudios financieros, 2008, página 165.

²⁹ CORONADO SIERRA, M; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C Y MARTIN DÍAZ, E; “El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos”, Madrid, Centro de estudios financiero, 2008, página 165

tributaria para determinar si existe o no identidad en la consideración o motivo entre la liquidación provisional y la rectificación de la autoliquidación. Pues es posible que los motivos o consideraciones sean radicalmente diferentes, pero sin embargo afecte a los mismos elementos de la obligación tributaria, con lo cual parece –en una interpretación literal- que no es posible la rectificación. No obstante, para esta doctrina, aún en estos casos debería aceptarse la solicitud de rectificación de la autoliquidación de la administración, ya que los motivos en que se fundamenta son distintos.

Por lo demás, la jurisprudencia no se ha pronunciado hasta ahora sobre esta cuestión. En la mayoría de casos en que ha analizado esta cuestión se ha limitado a reproducir el tenor literal del artículo. Así lo ha hecho, por ejemplo, el TSJ de Madrid en la sentencia nº 291/2012 cuyo FFJJ 4 dice: <<El único modo de instar la rectificación de una liquidación efectuada por la Administración, es solo en el caso de que tal iniciativa afectare a motivos distintos de los que fueron alterados por la liquidación provisional.³⁰>>

B. Tramitación

1. Objeto de la instrucción

El objeto de la instrucción de este procedimiento es comprobar las circunstancias alegadas por el contribuyente para determinar si procede o no la rectificación de la autoliquidación.

En los supuestos en que se haya solicitado la devolución de lo ingresado de más la Administración deberá comprobar:

- La realidad del ingreso.
- El cumplimiento de los requisitos exigidos por el art 14.2.b RD 520/2005 en el caso de devoluciones de cuotas, retenciones e ingresos a cuenta indebidamente soportados.

³⁰ TSJ de Madrid 291/2012, de 21 de marzo.

- El cumplimiento de los requisitos exigidos en el art 14.2.c RD 520/2005 en aquellos supuestos que se refieran a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.
- Y finalmente, se ha de atender a la procedencia de la devolución de lo ingresado de más, el titular del derecho a obtenerla y su cuantía.

2. Facultades de la Administración

Las facultades de las que goza la Administración a la hora de llevar a cabo la comprobación pueden sistematizarse de la siguiente manera:

- Examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder.
- Realizar requerimientos al propio obligado tributario en relación con la rectificación solicitada, incluidos los que se refieren a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la misma.
- Efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. CORONADO SIERRA, JIMÉNEZ JIMÉNEZ y MARTÍN DÍAZ³¹ precisan que la Administración no puede requerir a terceros datos de movimientos financieros, lo cual, como se acaba de decir, sí pueden ser exigidos al obligado tributario a través de un requerimiento para que aporte al procedimiento la justificación documental de las operaciones financieras que tengan que ver con su solicitud.
- Solicitar cuantos informes se consideren necesarios. La Administración puede solicitar a otros órganos de la Administración o de otras Administraciones los informes que considere necesarios de cara a la rectificación objeto del procedimiento. Un sector

³¹ M. CORONADO SIERRA, C. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, y E. MARTÍN DÍAZ, “*El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos.*”, Madrid, Centro de estudios financieros, 2008, página 169.

doctrinal³² entiende que estos informes deben versar únicamente sobre cuestiones de derecho y estricta valoración jurídica sin que ello suponga una ampliación de sus facultades administrativas, ya que la solicitud de informes no aparece contemplada como una de las facultades de los órganos de gestión en las comprobaciones limitadas.³³ En todo caso, estos informes lo han de emitir en un plazo de diez días, art 83.2 Ley 30/1992, y no tienen carácter vinculante sino meramente informativo sin que lleguen a condicionar tampoco la actuación de la Administración en la motivación de la resolución.³⁴

3. Trámite de audiencia

Una vez que la Administración realice los actos propios de instrucción del procedimiento se abre el trámite de audiencia por un plazo 15 días, a fin de que el obligado tributario alegue aquellas cuestiones que estime oportunas sobre la propuesta de resolución notificada. En el supuesto de que la propuesta coincida con la solicitud del obligado tributario, puede prescindirse de este trámite.

Con todo, debe precisarse que la audiencia del obligado trata de evitar la antigua concepción que entendía que la rectificación de autoliquidación constituía una simple instancia procedimental que, una vez desestimada, permitía acudir a los Tribunales de justicia. Hoy, sin duda, esto no así, ya que con este trámite se le da la posibilidad al contribuyente de contradecir la propuesta de la Administración en defensa de sus derechos.

De ahí que CORONADO SIERRA, JIMÉNEZ JIMÉNEZ y MARTÍN DÍAZ defiendan que el <<carácter “contradictorio” de este procedimiento servirá para una mejor defensa de los derechos del contribuyente y para que los órganos de

³² F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, Nº 22, 2008, página 48

³³ M. CORONADO SIERRA, C. JIMÉNEZ JIMÉNEZ Y E. MARTIN DÍAZ, “El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos”, Madrid, Centro de estudios financieros, 2008, página 165

³⁴ F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, Nº 22, 2008, página 48

*gestión entren a dirimir sobre cuestiones que en otro caso tal vez hubieran acabado resolviéndose en los tribunales*³⁵>>

C. Terminación

1. Resolución

La forma normal de terminar el procedimiento de rectificación, según el art 128 RGAPGI, es por resolución administrativa, la cual puede ser estimatoria o desestimatoria:

- La resolución estimatoria puede ser total o parcial. Si la estimación es total no es necesario motivar la resolución. Cuando la estimación es parcial sí es necesario motivarla, dado que la Administración tiene que justificar por qué motivos no se ha estimado totalmente la solicitud del obligado.
- Si es desestimatoria, la resolución ha de ser motivada indicando por qué no se acuerda la rectificación solicitada.

PÉREZ ROYO analizando estas resoluciones desestimatorias ha señalado que la desestimación de la rectificación de la autoliquidación supone <<la elevación de la autoliquidación inicial al status de acto de liquidación provisional>>³⁶. Sin embargo, CLAVIJO HERNÁNDEZ entiende que en estos supuestos de desestimación no hay ningún tipo de liquidación provisional, ya que la Administración no se pronuncia en la resolución sobre la cuantía de la deuda tributaria, por lo que la desestimación no le impedirá

³⁵ M. CORONADO SIERRA, C. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, y E. MARTIN DÍAZ, “*El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*”, Madrid, Ed. Centro de Estudios Financieros, 2008, página 165

³⁶ F. PÉREZ ROYO, “*Derecho financiero y tributario. Parte general.*”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012, página 301.

con posterioridad volver sobre esos hechos y dictar el correspondiente acto de liquidación.³⁷

2. Plazo para dictar y notificar la resolución

El plazo que establece el art 128 RGAPGI para dictar y notificar la resolución de la Administración es de seis meses. Dos puntualizaciones hay que hacer a este respecto:

- Primera, que este plazo de seis meses se cuenta (*dies a quo*) desde el día en que la solicitud de rectificación se registra su entrada en las oficinas de la Administración. Por su parte, el plazo finaliza (*dies ad quem*) en la fecha en que la Administración notifica al interesado la resolución del procedimiento. MARTÍN LÓPEZ ha precisado sobre este punto que el hecho de que el límite temporal máximo coincida con la notificación de la resolución y no con la resolución es para evitar las posibles resoluciones administrativas extemporáneas.³⁸
- Segunda, que las interrupciones del periodo de los seis meses por causas justificadas no imputables a la Administración no se computan nunca dentro del periodo máximo de duración del procedimiento, según los artículos 104.2 LGT y 102.2 RGAPGI.

3. El silencio administrativo

Como es sabido, el silencio administrativo para aquellos procedimientos que se inician a instancia de parte tiene un carácter positivo, según los arts 43.1 LEY 30/1992 y 104.3 LGT.

Sin embargo, en este procedimiento de rectificación, el art 128 RGAPGI establece una excepción a esa regla y dispone que el silencio administrativo tiene un sentido negativo. Lo cual, como es bien sabido, supone la desestimación de la solicitud de rectificación.

³⁷ F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, Nº 22, 2008, página 49.

³⁸ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias.”, Madrid, Iustel, 2011, pagina 96.

No hace falta insistir en que este << *silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de la inactividad de la Administración*³⁹>>

Por ello, ha de señalarse también que el art 101 del RGAPGI en su apartado cuarto prevé la posibilidad de que la Administración resuelva de manera extemporánea sin estar vinculada por el sentido del silencio administrativo⁴⁰, por lo que cabe perfectamente una resolución estimatoria una vez transcurrido el plazo de los seis meses desde la presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

4. Caducidad

El procedimiento puede también finalizar como consecuencia de la caducidad o paralización del procedimiento por causa de la inactividad del obligado tributario, previa advertencia de la Administración de si en plazo de tres meses no se produce ningún acto que lo reactive termina el procedimiento. Dos precisiones hay que hacer con referencia a la caducidad:

- Primera, que para que se produzca la caducidad es necesaria la efectiva paralización del procedimiento. Por ello se exige para que se produzca la finalización que los actos que deba realizar el obligado tengan un carácter fundamental o indispensable para el desarrollo del procedimiento, en el sentido de que bloquen el discurrir ordinario del mismo.⁴¹ Así lo señala el art 92.2 Ley 30/1992 al establecer que <<*no podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución...*>>

³⁹ STSJ de Cataluña 1245/2012, de 13 de diciembre. (JT\2013\675)

⁴⁰ F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, N° 22, 2008, página 50.

⁴¹ F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, N° 22, 2008, página 51. <<*La LGT exige que la inactividad del obligado sea indispensable para que la Administración dicte resolución de rectificación de la autoliquidación*>>.

- Segunda, que la paralización del procedimiento debe ser por causas imputables al obligado. Por eso cuando sean por motivos o causas ajenas al obligado tributario no procederá declarar la caducidad.⁴² Así ocurre, por ejemplo, cuando el obligado tributario está a la espera de un informe solicitado a una Administración pública.

Con todo, como bien precisa MARTÍN LÓPEZ⁴³ dos son los efectos que produce la caducidad del procedimiento:

- La finalización anticipada del expediente en curso.
- La permanencia de los derechos del obligado ejercidos en el procedimiento los cuales pueden ser ejercidos con posterioridad en un nuevo procedimiento con el límite de la prescripción.

5. Desistimiento y renuncia.

Son dos formas de terminación del procedimiento por decisión del obligado tributario. Estos dos modos de finalización no aparecen regulados en el RGAPGI ni en el LG. Sin embargo, entendemos siguiendo a MARTÍN LÓPEZ⁴⁴ que son aplicables en este procedimiento de acuerdo con el carácter supletorio que tienen en esta materia las normas del Derecho Administrativo [artículo 97 b) LGT] y, en concreto, los art 90 y 91 Ley 30/1992.

En primer lugar, la **renuncia**⁴⁵ consiste en que el obligado declara de forma unilateral extinguido su derecho o interés esgrimido en el procedimiento de rectificación, lo que obliga a la Administración a dar por finalizado el procedimiento por inexistencia de objeto.

⁴² F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, Nº 22, 2008, página 51

⁴³ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias.”, Madrid, Iustel, 2011, página 103.

⁴⁴ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias.”, Madrid, Iustel, 2011, páginas 104 Y 105.

⁴⁵ J. SANTAMARÍA PASTOR, “Principios del derecho administrativo general. II.”, Segunda edición, Iustel, 2009, página 80 y 81.

En segundo lugar, el **desistimiento** supone que el obligado declara su voluntad de poner fin al procedimiento cuya tramitación había solicitado, aunque en este caso sin renunciar a su derecho o interés por lo que con posterioridad pueda volverse a iniciar el procedimiento.

En los dos casos, la Administración ha de dar por terminado el procedimiento pues nos encontramos con una petición expresa del obligado que deberá ser resuelta obligatoriamente por la Administración mediante el oportuno acto administrativo sin realizar ningún otro trámite. Tanto es así que podemos entender que este acto tiene naturaleza constitutiva, debido a que los efectos extintivos del procedimiento se despliegan a partir del acto de la Administración.⁴⁶

En cuanto al momento oportuno para desistir o renunciar, el RGAPGI no establece ninguno determinado, por lo que puede producirse en cualquier momento con el límite temporal de que no exista resolución administrativa.

Por lo demás, debe señalarse que el art 89.2 del RGAPGI establece una presunción de desistimiento⁴⁷ para aquellas solicitudes incompletas en las que se insta al obligado tributario a aportar la documentación necesaria en el plazo de 10 días que establece el Reglamento y no las aporta ni las subsana.

6. Imposibilidad sobrevenida.

De acuerdo con el art 100.1º LGT, podemos también entender como una última forma de terminación del procedimiento la imposibilidad material de continuar por causas sobrevenidas (como, por ejemplo, puede ocurrir con el fallecimiento del obligado tributario sin herederos). Adviértase que en este supuesto el procedimiento finaliza porque no puede seguirse tramitando, lo

⁴⁶ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias.”, Madrid, Iustel, 2011, páginas 104 Y 105.

⁴⁷ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias.”, Madrid, Iustel, 2011, página 106.

que obliga a la Administración a archivar el procedimiento y darlo por finalizado⁴⁸.

D. Vías de impugnación.

La resolución por la que se acuerde o se deniegue la rectificación de la autoliquidación es susceptible en virtud del art 227.2.b) LGT de ser recurrida mediante el recurso de reposición o la reclamación económica-administrativa.

No nos corresponde examinar estas vías de impugnación. Nos conformamos únicamente con destacar:

- Que en Derecho Tributario el recurso de reposición es un recurso previo y potestativo a la vía económica administrativa. El plazo para interponer el recurso es de un mes desde que se notifica la resolución o desde el momento en que se produce el silencio administrativo. El órgano competente para conocerlo es el mismo órgano administrativo que dictó o debió dictar (en caso de silencio) la resolución. El régimen jurídico del recurso de reposición se encuentra en el capítulo III del título V de la LGT.
- La reclamación económica-administrativa es un recurso administrativo especial tanto por la materia y actos que son recurribles⁴⁹ como por el órgano administrativo encargado de resolverla (los Tribunales Económico-Administrativos), el cual se caracteriza por ser un órgano especializado y distinto de los órganos de gestión, inspección y recaudación. Según dispone el artículo 228 de la LGT, estos órganos han de actuar <<con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias>>.

⁴⁸ J. MARTÍN LÓPEZ, “La rectificación de autoliquidaciones tributarias.”, Madrid, Iustel, 2011, página 107.

⁴⁹ F. PÉREZ ROYO, “Derecho financiero y tributario. Parte general.”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012, página 496.

Su régimen jurídico se encuentra regulado en el Capítulo IV del Título V de LGT.

VII.- Conclusiones

1.- La autoliquidación es un acto del obligado tributario que realiza en virtud de un deber impuesto por ley, por el que declara manifiesta su voluntad ante la Administración de que se tenga en una determinada cuantía su obligación tributaria y de cumplirla, si procede, en ese importe. Es por ello que podemos afirmar que no se trata de una delegación de funciones administrativas, ni de una declaración cualificada, ni de una liquidación provisional, sino de un acto del administrado sujeto al Derecho Tributario.

2.- En relación con el error en la autoliquidación, debe diferenciarse el error vicio o propio que incide en la formación de la voluntad del obligado, que no tiene repercusión con respecto a la rectificación de la autoliquidación, y el error en la autoliquidación en sí. Sobre este último error solo cabe la rectificación de la autoliquidación cuando ese error perjudica los intereses del obligado, ya que si fuera en su perjuicio porque debía ingresar más de lo ingresado o que la devolución o la compensación fuese menor de lo autoliquidado, el obligado debe presentar una autoliquidación complementaria

3.- El procedimiento de rectificación de la autoliquidación está condicionado a que la Administración no haya realizado liquidación definitiva sobre los hechos autoliquidados, o bien a que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda o a solicitar la devolución. Por otra parte, cabe no obstante la posibilidad de instar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación a pesar de que exista una liquidación provisional de la Administración cuando se solicite sobre hechos o motivos distintos a los de la liquidación provisional.

4.- Finalmente, la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no supone ningún tipo de liquidación por parte de la

Administración, ya que la única actividad que ha llevado a cabo es comprobar, en virtud de las circunstancias que alega el obligado tributario, si procede rectificar la autoliquidación sin entrar a cuantificar la obligación tributaria, dejando abierta la posibilidad de que, en otro procedimiento gestor o inspector, vuelva sobre dichos hechos y dicte la liquidación que corresponda.

BIBLIOGRAFÍA.

▪ **Monografías.**

- J. CALVO VÉRGEZ, “*Las liquidaciones tributarias*”. Pamplona. Editorial aranzadi, S.A, 2013.
- J. CALVO VÉRGEZ, “*Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos*”, Madrid, Iustel, 2009.
- G. CASADO OLLERO, R. FÁCON Y TELLA, C. LOZANO SERRANO y E.SIMÓN ACOSTA, “*Cuestiones tributarias prácticas*”, Madrid, La Ley, 1989.
- M. CORONADO SIERRA, C. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, E. MARTÍN DÍAZ, “*El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*”, Centro de estudios financieros (CEF), Madrid, 2008.
- J. MARTÍN LÓPEZ, “*La rectificación de autoliquidaciones tributarias.*”, Madrid, Iustel, 2011.
- A. MENÉNDEZ MORENO, “*Derecho financiero y tributario. Parte General*”; 14ª edición; Pamplona; LEX NOVA; 2013.
- F. PÉREZ ROYO, “*Derecho financiero y tributario. Parte general.*”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012.
- J. SANTAMARÍA PASTOR, “*Principios del derecho administrativo general II*”, Segunda edición, Iustel, 2009.

▪ **Artículos de revistas.**

- F. CLAVIJO HERNANDEZ, “La rectificación de las autoliquidaciones”, *Hacienda tributaria*, Nº 22, 2008.

- F. CLAVIJO HERNÁNDEZ. “La autoliquidación tributaria” en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Volumen II, Madrid, Ministerio de economía y hacienda, 1987.
- **Legislación.**
 - Constitución Española, 1978
 - Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
 - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
 - Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
 - Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
 - 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.
 - Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.
 - Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

- Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.
- Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
- Ordenanza fiscal reguladora sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.
- **Jurisprudencia.**
- Sentencia de 28 de marzo 2003, del Tribunal Supremo (sección 2ª) (RJ\2003\4046). Fuente: Westlaw.
- Sentencia de 25 de octubre, del Tribunal Supremo (sección 2ª) RJ 2013\7367. Fuente: Westlaw.
- Sentencia número 1245/2012, de 13 de diciembre, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sección 1ª), JT\2013\675. Fuente: Westlaw.
- Sentencia número 291/2012, de 21 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, NF J048014. Fuente: Centros de Estudios Financieros (CEF).
- Sentencia de 25 de abril, Audiencia Nacional (sección 2ª), JT/2013/746. Fuente: Westlaw.
- **Resoluciones administrativas.**
- Resolución de 8 de mayo, del Tribunal Económico Administrativo Central. NF J054246. Fuente: CEF.
- **Fuentes electrónicas.**
- Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante de 29 de junio de 2005.

ULL

Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



(<http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=2731&Consulta=%2EEN+NUM-CONSULTA+%28v1646-05%29&Pos=0&UD=1>)