

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076637

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de febrero de 2020

Sala 1.^a

R.G. 4755/2017

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de revisión. Actos y resoluciones recurribles. Autoliquidaciones y elementos de autoliquidaciones que no hayan sido objeto de una liquidación previa. Inadmisibilidad. En primer lugar, cabe advertir el carácter tasado y excepcional del recurso extraordinario de revisión, no configurándose éste como una instancia más en vía administrativa, sino como un instrumento que habilita a reaccionar frente a resoluciones administrativas firmes -ya sean dictadas por órganos de aplicación de los tributos o imposición de sanciones, como por los Tribunales económico-administrativos-, sólo y exclusivamente cuando concorra alguna de las circunstancias consideradas por la norma. Dicho esto, el Tribunal debe analizar si es posible que las pretensiones de los contribuyentes tengan cabida en un recurso extraordinario de revisión, ya que las autoliquidaciones no son actos administrativos, sino declaraciones presentadas por el obligado tributario en las que el mismo procede a las operaciones de calificación y cuantificación. Pues bien, como las autoliquidaciones no son actos administrativos, en un recurso extraordinario de revisión no pueden impugnarse autoliquidaciones al no existir ningún acto administrativo como exige el art. 244.1 de la Ley 58/2003 (LGT) de forma clara cuando expresa que dicho recurso se interpone "contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos". El procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones se desarrolla reglamentariamente en los arts. 126 a 129 del RD 1065/2007 (RGAT). Por último, el Tribunal entiende que tampoco pueden impugnarse en un recurso extraordinario de revisión elementos de las autoliquidaciones que no hayan sido objeto de una liquidación previa, pues el recurso no pretendería la modificación de los actos previos, sino de aspectos de la autoliquidación que no fueron objeto de regularización. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120, 122 y 244.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 125.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 118, 119, 126, 127, 128 y 129.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 15/09/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso extraordinario de revisión, interpuesto en 22/08/2017 solicitando rectificación de autoliquidaciones de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, concepto IRPF. El importe que, según el recurso, correspondería devolver sería de 383.391,00 euros para D. **Axy...** (142.550,77 euros en 2005, 131.299,95 euros en 2006 y 109.540,28 euros en 2007) y de 299.219,58 euros para Doña Bzk... (142.550,76 euros en 2005, 71.275,38 euros en 2006 y 85.393,44 euros en 2007).

Segundo.

Los recurrentes presentaron autoliquidaciones por el IRPF, ejercicios 2006, 2007 y 2008. en los plazos reglamentariamente establecidos para ello. En las mismas se incluyeron las ganancias patrimoniales generadas por la venta de los solares sitios en ..., propiedad de D. **Axy...**, Doña **Bzk...** y otros, a la entidad mercantil **X, SA**. Dicha venta se realizó los días 04-11-2005 y 23-06-2006, estipulándose el pago aplazado durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007, por lo que la venta de los citados solares afecta a las declaraciones de la renta de tres ejercicios, puesto que la ganancia patrimonial tributó en cada ejercicio en función del cobro realizado.

* En el ejercicio 2005 de D. **Axy...**, la ganancia patrimonial declarada ascendió a 950.338,43 euros y en la de D^a. **Bzk...**, la ganancia patrimonial fue 950.338,41 euros.

* En el ejercicio 2006 de D. **Axy...**, la ganancia patrimonial declarada ascendió a 875.333,03 euros y en la de D^a. **Bzk...**, la ganancia fue 475.169,21 euros.

* En el ejercicio 2007 de D. **Axy...**, la ganancia patrimonial declarada ascendió a 608.557,15 euros y en la de D^a. **Bzk...**, la ganancia fue 475.169,20 euros.

El día 24-05-2017, fue dictada, por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, Sentencia **.../2017**, que es firme al no haber recurso posible alguno frente a la misma, notificada a los recurrentes el día 26-05-2017, que desestima los recursos extraordinarios de infracción procesal y de casación formulados contra la Sentencia **.../2014** de la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria (sección ...), de 03-12-2014, en Rollo de Apelación nº **.../2013**, dimanante de los autos de juicio ordinario nº **.../2011** del Juzgado de Primera Instancia nº ... de Las Palmas de Gran Canaria. En los autos de referencia señalados anteriormente y por la citada Sentencia **.../2014** se declara la resolución del contrato de compraventa celebrado el día 04-11-2005 y la resolución del contrato de compraventa celebrado el día 23-06-2006. Como consecuencia de ello, las partes han de restituirse las prestaciones recibidas por esos contratos, de modo que los vendedores han de devolver a X S.A. el precio que pagó (un total de 7.477,079,78 euros), con los intereses legales del mismo, calculados desde el día 09-11-2010, y la entidad compradora debe devolver a D^a. **Bzk...**, a D. **Axy...**, a D. **C...**, a D^a. **E...**, a **Z S.A.** y a **W S.A.** la finca y las participaciones de fincas que adquirieron.

Según los recurrentes este hecho determina que las ganancias patrimoniales declaradas en el IRPF no existieron y, por ello, solicitan que se proceda a la rectificación de las autoliquidaciones por el IRPF, así como que se proceda a realizar la devolución a los contribuyentes de los ingresos indebidamente realizados más los intereses que correspondan.

Tercero.

Consta en el expediente administrativo remitido por la AEAT a este TEAC que, respecto a la autoliquidación del IRPF de Don **Axy...** del ejercicio de 2007, tras un procedimiento de verificación de datos, se dictó en fecha 04-11-2008 (notificada el 11-11-2008) una resolución con liquidación provisional, referencia ..., total a ingresar 583,90 euros. En los "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN" se expresa lo siguiente:

<Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se modifica la base imponible general declarada en el importe de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de inmuebles arrendados o subarrendados así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, según establecen los artículos 6.2.b. y 22 de la Ley del Impuesto.

- Las retenciones e ingresos a cuenta del arrendamiento de inmuebles urbanos declarados son incorrectos, de acuerdo con los artículos 99 y 101 de la Ley del Impuesto y el artículo 100 del Reglamento del Impuesto.>

Cuarto.

Consta igualmente en el expediente administrativo remitido por la AEAT a este TEAC que, respecto a la autoliquidación del IRPF de Doña **Bzk...** del ejercicio de 2007, tras un procedimiento de verificación de datos, se dictó en fecha 07-10-2008 (notificada el 25-10-2008) una resolución con liquidación provisional, referencia ..., total a ingresar 198,02 euros. En los "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN" se expresa lo siguiente:

<Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se modifica la base imponible general declarada en el importe de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de inmuebles arrendados o subarrendados así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, según establecen los artículos 6.2.b. y 22 de la Ley del Impuesto.

- La deducción practicada por adquisición o rehabilitación de vivienda es incorrecta, según establece el artículo 8.a de la Ley 10/2002.

- Las retenciones e ingresos a cuenta del arrendamiento de inmuebles urbanos declarados son incorrectos, de acuerdo con los artículos 99 y 101 de la Ley del Impuesto y el artículo 100 del Reglamento del Impuesto.>

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

El recurso extraordinario de revisión sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 244 de la LGT. En otro caso, se declarará la inadmisibilidad del recurso, de conformidad con el apartado 3 del citado artículo. Debe pues analizarse su concurrencia.

Tercero.

El artículo 244 de la LGT dispone:

"1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241.

3. Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior.

4. Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

5. El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

6. (...)"

De la redacción de este precepto cabe advertir el carácter tasado y excepcional del recurso extraordinario de revisión, no configurándose éste como una instancia más en vía administrativa, sino como un instrumento que habilita a reaccionar frente a resoluciones administrativas firmes (ya sean dictadas por órganos de aplicación de los tributos o imposición de sanciones, como por los Tribunales económico-administrativos), sólo y exclusivamente cuando concurra alguna de las circunstancias consideradas por la norma. De ahí que su apartado 3 imponga la inadmisión "cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior".

Cuarto.

Con carácter previo, conviene advertir que el escrito de interposición del recurso se refiere al artículo 125 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), pero la Disposición Adicional Primera de la misma establece lo siguiente:

<1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa (...).>

Por tanto, no resulta aplicable dicho artículo 125 de la LPACAP y procede acudir a la normativa administrativa especial contenida, al respecto, en el artículo 244 de la LGT antes transcrito.

Quinto.

Aclarado lo anterior, también con carácter previo, este TEAC debe analizar si es posible que las pretensiones de los recurrentes tengan cabida en un recurso extraordinario de revisión, ya que las autoliquidaciones (también denominadas declaraciones-liquidaciones) no son actos administrativos, sino declaraciones presentadas por el obligado tributario en las que el mismo procede a las operaciones de calificación y cuantificación.

Por ello, como las autoliquidaciones no son actos administrativos, en un recurso extraordinario de revisión no pueden impugnarse autoliquidaciones al no existir ningún acto administrativo como exige el artículo 244.1 de la LGT de forma clara cuando expresa que dicho recurso se interpone "contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos". Así lo ha señalado este mismo TEAC, por ejemplo, resolución de 12-09-2013 RG 00-02530-2011, que inadmite el recurso extraordinario de revisión por referirse a una autoliquidación y no a un acto administrativo.

La Audiencia Nacional en sentencia 22-07-2011, recurso 341/2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, señala lo siguiente:

<De los razonamientos expresados en la mencionada resolución de 31 de enero de 2008 cabe inferir una conclusión que no se manifiesta en la fundamentación jurídica con absoluta nitidez y rotundidad, pero que cabe extraer de ésta de forma concluyente, no procede dicho recurso sino en los términos establecidos en el art. 244 LGT, en que se disciplina esta modalidad revisoria que es extraordinaria por dos razones diferentes, aunque concatenadas: la primera de ellas, que sólo procede "...contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos..."; la segunda, que precisamente como excepción a la inimpugnabilidad de los actos firmes, se habilita una excepcional vía para revisarlos en presencia de ciertas causas especialmente graves que pueden resumirse bajo el denominador común de que, de haberse conocido al tiempo de dictarse tales actos, éstos habrían tenido necesariamente un contenido diferente. Sólo bajo esa elemental consideración, pues, es factible el examen y eventual desaparición del mundo jurídico de un acto que ha ganado firmeza y consiguiente irrecurribilidad.

Volviendo al primero de los requisitos de admisibilidad, anterior a la expresión rigurosa y detallada de la causa concurrente, el recurso de revisión requiere la impugnación de un acto firme, que es el dato que, no constando a la Administración revisora al tiempo de resolver ese recurso, determinó su inadmisibilidad en lo sustancial. Ahora bien, el acento no hay que ponerlo, como indebidamente hace la parte recurrente, en la falta de acreditación de la firmeza -que es el objeto sobre el que recayó la prueba procesal propuesta y finalmente admitida por la Sala-, sino en el sustantivo al que acompaña el adjetivo firme, esto es, al acto. Efectivamente, sólo procede este recurso extraordinario frente a actos administrativos estrictamente tales, esto es, frente a actos de la Administración sometidos al Derecho Administrativo en materia tributaria, coincidentes por lo común con los susceptibles de enjuiciamiento revisor ante los órganos económico-administrativos (vid art. 227 LGT de 2003).

Por decirlo de una manera más clara y contundente, no es dable impugnar bajo esta excepcional modalidad revisora las autoliquidaciones de los Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre el Patrimonio, o identificar a éstas con actos de la Administración. En su caso, y como acertadamente le indicó el TEAC en la resolución que nos ocupa de 31 de enero de 2008, cabría frente a tales actos del contribuyente -si bien dotados de unos efectos que, secundum quid, permiten su equiparación, en cuanto a determinados aspectos de su régimen, a los actos administrativos- la posibilidad de la rectificación de la autoliquidación, en los términos del art. 120.3 de la L.G.T. >

La posterior sentencia de la Audiencia Nacional de 20-10-2011, recurso 339/2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, reitera lo sentado en la anterior, en base a la unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Cabe recordar que la figura de la autoliquidación está regulada en el artículo 120 de la LGT, en el cual también se hace mención del procedimiento para su rectificación, sin perjuicio de que el artículo 122 regule las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

Según los citados preceptos:

<Artículo 120. Autoliquidaciones.

1. 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.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

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.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que

proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

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.

Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

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 el apartado 3 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 estuviese 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.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.>

El desarrollo reglamentario de las autoliquidaciones complementarias se contiene en el artículo 119 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 (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dicho precepto señala lo siguiente:

<Artículo 119. Autoliquidaciones complementarias.

1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, 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.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126.>

El procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones se desarrolla reglamentariamente en los artículos 126 a 129 del RGAT que, en la redacción vigente en el momento de solicitar la rectificación, señalan lo siguiente:

<Artículo 126. Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

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

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

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

Artículo 127. Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

b) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá 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.

3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

Artículo 128. Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento 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.

2. Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

3. De conformidad con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

4. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.>

Sexto.

Los propios recurrentes en su recurso se refieren a las declaraciones complementarias y sustitutivas (en vez de a las autoliquidaciones sustitutivas) y al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. En concreto, citan los artículos 118.2 y 126.2 del RGAT, este último que expresa que dicha solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

Por ello, expresan que "... correspondiendo las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a rectificar a los ejercicios 2005, 2006 y 2007 y, toda vez que tal derecho por parte de la Administración está actualmente prescrito, no existe otra vía posible para los contribuyentes que la de formular el presente RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN".

Sin embargo, no solicitan la rectificación de las autoliquidaciones, sino que de forma clara interponen un "recurso extraordinario de revisión", por lo que la AEAT lo ha remitido a este TEAC para que se tramite como un recurso extraordinario de revisión regulado en el citado artículo 244 de la LGT.

Ahora bien, respecto a las autoliquidaciones de los ejercicios 2005 y 2006, al no existir actos administrativos dictados por la Administración tributaria, no puede admitirse el recurso extraordinario de revisión, que es aplicable exclusivamente a actos dictados por la Administración tributaria, de forma que la pretensión de

los recurrentes no puede sustanciarse a través del presente recurso y ello lleva a la inadmisión del mismo en cuanto a las citadas autoliquidaciones.

En cuanto a las autoliquidaciones de los ejercicios 2007 de los recurrentes, existen actos administrativos, que son las liquidaciones reflejadas en los Antecedentes de Hecho Tercero y Cuarto de la presente resolución, pero la regularización efectuada se ha practicado por una consideración o motivo distinto al que se solicita en el presente recurso extraordinario de revisión. Cabe destacar que, conforme al artículo 126.3 del RGAT, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario, entendiéndose por tal cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

Por ello, este TEAC entiende que tampoco pueden impugnarse en un recurso extraordinario de revisión elementos de las autoliquidaciones que no hayan sido objeto de una liquidación previa, pues el recurso no pretendería la modificación de los actos previos, sino de aspectos de la autoliquidación que no fueron objeto de regularización.

Las liquidaciones del ejercicio 2007 modificaron elementos distintos (rendimientos íntegros del capital inmobiliario, la deducción practicada por adquisición o rehabilitación de vivienda y las retenciones e ingresos a cuenta del arrendamiento de inmuebles urbanos) de los que se pretende modificar en el recurso (ganancias y pérdidas patrimoniales), por lo que no puede considerarse que las liquidaciones realizadas afecten a la consideración o motivo que es objeto del recurso extraordinario de revisión. Esto implica que la pretensión de los recurrentes no puede sustanciarse a través de un recurso extraordinario de revisión, pues no se solicita la modificación de los actos de liquidación, sino de las autoliquidaciones respecto a elementos que no fueron objeto de regularización. Ello lleva igualmente a la inadmisión del presente recurso en cuanto a las autoliquidaciones del ejercicio 2007.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DECLARAR LA INADMISIBILIDAD del presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.