

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079436

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de octubre de 2020

Sala 3.ª

R.G. 7341/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. En general. Rectificación de la declaración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si el obligado tributario puede modificar válidamente una autoliquidación previa con otra posterior con menor importe a ingresar por causa de haber cometido algún error en la primera, siempre que ambas autoliquidaciones se presenten en periodo voluntario de pago, y ello en base a lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

Pues bien, la Ley 58/2003 (LGT) no prevé la presentación de autoliquidaciones sustitutivas. El error cometido por el obligado tributario al presentar su primera autoliquidación debió ser corregido mediante la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación. En ningún caso cabe aceptar la sustitución de la primera autoliquidación por la segunda, presentada en plazo, sobre la base al art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), toda vez que el motivo de la presentación de la segunda autoliquidación no era rectificar una opción ejercida con la primera sino corregir un error en la consignación de la base de las retenciones y en el importe de estas últimas. Además, incluso en el caso de que lo que hubiera que corregir fuera una opción ejercida con la primera autoliquidación, cuando la corrección determina una menor cantidad a ingresar, como sucede en el caso examinado, el cauce para la modificación de la opción no sería la presentación de una nueva autoliquidación sino la presentación de una solicitud de rectificación de la primera autoliquidación presentada.

El art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT), no es de aplicación a las rectificaciones de autoliquidaciones que no consistan en un cambio de opción. Tales rectificaciones así como las que consistan en un cambio de opción del art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT) se rigen por lo dispuesto en los arts. 120.3 y 122 de la misma norma. No obstante, el hecho de que el cauce legal para la corrección de una autoliquidación sea la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación no impide que la Administración deba proceder, conforme a lo dispuesto en el art. 115.2 de la Ley 39/2015 (LPAC) -«El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter»-, a la debida recalificación de la autoliquidación presentada en su lugar como una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base del error cometido; solicitud de rectificación, por ello, que si la autoliquidación presentada en segundo lugar lo hubiera sido en plazo, habría que entender presentada dentro del periodo reglamentario de declaración, con la trascendencia que esto último supone, a la vista del art. 119.3 Ley 58/2003 (LGT), en los supuestos en que lo que se estuviera solicitando fuera la rectificación de una opción, puesto que el empleo del cauce inadecuado por parte del obligado tributario - autoliquidación en lugar de solicitud de rectificación de la autoliquidación- no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119, 120 y 122.

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

Ley 39/2015 (LPAC), art. 115.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 28 de septiembre de 2018, recaída en la reclamación nº 08/01707/2017 interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de recurso de reposición contra diligencia de embargo de cuentas bancarias.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El día 15 de enero de 2016, el obligado tributario presentó la autoliquidación correspondiente al modelo 115 4T 2015, con un importe a ingresar de 760,50 euros. Esta liquidación no fue ingresada.

2. El 20 de enero de 2016 -por lo tanto, sin que hubiera concluido el plazo de pago voluntario- el obligado tributario presentó una nueva autoliquidación por el mismo concepto y periodo, con un importe a ingresar de 550,54 euros, que sí fue ingresado.

La diferencia entre ambas declaraciones está motivada en el distinto importe consignado en el apartado "Base de las retenciones e ingresos a cuenta".

3. La Dependencia Regional de Recaudación dictó providencia de apremio por importe total de principal más recargo de apremio de 912,60 euros, correspondiente a la primera liquidación no ingresada. Esta providencia fue notificada el día 5 de julio de 2016.

4. El día 13 de septiembre de 2016 se notificó al obligado tributario diligencia de embargo de cuentas bancarias correspondiente a la providencia de apremio citada, y contra ella se interpuso recurso de reposición en el que el interesado alegó lo que sigue:

1º. Que el 15-01-2016 presentó la domiciliación correspondiente al Modelo 115 periodo impositivo 4T 2015 de 760,50 euros.

2º. Que la citada autoliquidación es errónea debido a un error en la cantidad.

3º. Que posteriormente se presentó otra autoliquidación correcta y fue ingresada el 20-01-2016.

4º. Que llegado el día 20-01-2016 la autoliquidación indicada en el apartado primero no fue descontada por no tener suficiente saldo en la cuenta bancaria.

5º. Que al no haber pagado la autoliquidación del apartado primero se recibió una notificación de diligencia de embargo de cuenta bancaria de un importe de 912,60 euros, de los cuales 760,50 euros corresponden al principal y 152,10 euros de recargo de apremio ordinario. Dicho embargo fue descontado en fecha 20-09-2016.

Con base en las alegaciones señaladas, el obligado tributario solicitó en el recurso de reposición la anulación de la autoliquidación del modelo 115 4T 2015 del apartado primero y la devolución de la cantidad de 912,50 euros.

El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo notificado el 19 de enero de 2017 con la siguiente motivación:

SEGUNDO. En este momento del procedimiento este Órgano de Recaudación es competente exclusivamente para resolver acerca de los motivos de oposición a la diligencia de embargo que establece la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 170.3:

"Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación."

TERCERO. No es causa de invalidez de la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio, ya que consta en el expediente que ésta fue correctamente notificada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 109 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La providencia de apremio de la liquidación AXXXXXX se notificó mediante comparecencia electrónica del interesado en la página de notificaciones de la AEAT en fecha 05/07/2016.

CUARTO. De los datos y antecedentes que obran en la Dependencia Regional de Recaudación, no se aprecia que se haya producido la prescripción de la acción de cobro de la deuda, así como tampoco consta que se haya acordado la suspensión del procedimiento de apremio ni la extinción de la deuda que impidan exigir su pago.

No concurren circunstancias que permitan considerar improcedentes las actuaciones ejecutivas realizadas hasta este momento para el cobro de la deuda; tales actuaciones se han realizado correctamente respetando el principio de proporcionalidad y las normas reguladoras del embargo, contenidas en el artículo 169 y siguientes de la Ley General Tributaria.

QUINTO. Procede, en méritos de lo expuesto, acordar que la presente reclamación debe ser DESESTIMADA.

#### **Segundo:**

Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición el obligado tributario interpuso la reclamación nº 08/01707/2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) reiterando las alegaciones presentadas en aquél. El TEAR estimó la reclamación mediante resolución de 28 de septiembre de 2018 bajo la argumentación siguiente (la negrita es añadida):

#### SEGUNDO.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La cuestión planteada en la presente resolución consiste en determinar la procedencia de la diligencia de embargo.

#### TERCERO.

El artículo 170.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone:

"Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio,
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Ley
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación".

Sí se aprecia uno de los motivos de oposición a la diligencia de embargo arriba transcritos, como es el de la extinción de la deuda.

#### CUARTO.

Según se desprende del expediente, el interesado presentó una primera autoliquidación que no llegó a ingresar tras apreciar un error en la misma. Dentro de plazo presentó e ingresó una segunda autoliquidación con el objeto de sustituir la presentada en primer lugar. No se aprecia intención de ser una complementaria ya que esta segunda autoliquidación resulta por un menor importe. No consta que el interesado haya promovido el procedimiento del artículo 120 LGT en relación a la primera autoliquidación ni consta en el expediente que el órgano de Gestión la haya dejado sin efecto. Por lo que debe determinarse si se entiende que la autoliquidación presentada en segundo lugar tiene efectos sustitutivos respecto de la primera presentada.

#### QUINTO.

Aunque la LGT no prevé expresamente que las autoliquidaciones puedan ser presentadas con el carácter de sustitutivas ha de tenerse presente que la misma Ley General Tributaria, al establecer en su arto 119.3 que "las

opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración", admite que, dentro del plazo de presentación de la correspondiente declaración, puedan alterarse las opciones inicialmente adoptadas de entre las legalmente establecidas, actuación esta que es comúnmente aceptada tanto en relación con las declaraciones como en relación con las autoliquidaciones.

Consecuentemente con lo expuesto, visto que la interesada presentó su autoliquidación el 20 de enero de 2016, dentro del plazo establecido para el cumplimiento de la obligación tributaria relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre del año 2015, con ingreso y con la intención de reemplazar a la presentada con anterioridad, su presentación produjo el efecto de sustituir la autoliquidación presentada en 15 de enero de 2016, dejándola privada de efectos y extinguiendo así la obligación de pago que de la misma derivaba, debiendo por ello anularse la diligencia de embargo que dictó para exigir su cobro en período ejecutivo.

### Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando las alegaciones siguientes:

1. Constituye el motivo de interposición del presente recurso extraordinario la afirmación del TEAR de que el obligado tributario puede modificar válidamente una autoliquidación previa con otra posterior con menor importe a ingresar por causa de haber cometido algún error en la primera, siempre que ambas autoliquidaciones se presenten en periodo voluntario de pago, y ello en base a lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2. El artículo 119.3 de la LGT dispone que "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de la declaración".

Por lo tanto, la posibilidad recogida en ese artículo está referida exclusivamente a las opciones fiscales, no a la rectificación de errores.

El concepto de opción no está definido en la normativa tributaria, si bien los diferentes supuestos de opciones recogidos en la misma permiten delimitar sus rasgos fundamentales. Así, el ejercicio de una opción tributaria implica que el obligado tributario, de forma voluntaria, opta por beneficiarse de un régimen tributario diferente de aquel que sería aplicable con carácter general, debiendo adoptar los actos necesarios para dejar patente el ejercicio de tal opción dentro del plazo de autoliquidación del Impuesto en el que se aplique. Se trata, por tanto, de supuestos en los que el contribuyente puede elegir, entre dos regímenes tributarios diferentes, cuál es el más adecuado a sus circunstancias, derivándose de su ejercicio un conjunto de obligaciones o cargas que, en definitiva, constituyen el presupuesto de la adquisición de una ventaja o beneficio fiscal.

Directamente relacionada con la naturaleza de la opción ejercitada, está la imposibilidad de su rectificación una vez finalizado el plazo de declaración del impuesto en cuestión, porque hasta entonces opera el artículo 119.3 de la LGT, exigencia que para gran parte de la doctrina se fundamenta en el principio de seguridad jurídica.

3. Cuando se produce un error o una omisión en los datos declarados, como es el presente caso, el cauce de la rectificación que procede hacer es diferente según el error u omisión produzca o no un perjuicio para la Hacienda Pública.

En el primer caso, es decir, cuando el error motive la realización de un ingreso superior al que se hizo, o suponga una devolución o compensación inferior a la declarada, debe presentarse una declaración complementaria a la originalmente presentada, tal y como establece el artículo 122 de la LGT.

En el segundo caso, cuando el error suponga que se ha ingresado una cantidad superior a la correcta o una devolución o compensación inferior a la que hubiera debido hacerse desde un principio, la respuesta a lo que procede hacer ya ha sido dada: se estará a lo dispuesto en el artículo 120 de esta ley. En el apartado 3 de ese artículo se establece que "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. (...)".

La regulación reglamentaria citada se encuentra en el artículo 126 y siguientes del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los

procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que dispone la forma en que se ha de solicitar la rectificación de su autoliquidación, que puede resumirse diciendo que deberá dirigirse un escrito en tal sentido a la Oficina Tributaria competente para que esta resuelva y, en su caso, practique una liquidación provisional rectificando la declaración presentada, devolviendo la cantidad indebidamente ingresada más los intereses de demora correspondientes.

4. En apoyo de cuanto se ha expuesto puede citarse la resolución de ese Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de junio de 2017, R.G. 3118-14 en la que se analiza la cuestión planteada.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

"El artículo 119.3 de la LGT no es de aplicación a las rectificaciones de autoliquidaciones que no consistan en un cambio de opción. En lógica consecuencia, tales rectificaciones se rigen por lo dispuesto en los artículos 120.3 y 122 de la misma norma".

#### **Cuarto:**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo:**

La cuestión controvertida consiste en determinar si el obligado tributario puede modificar válidamente una autoliquidación previa con otra posterior con menor importe a ingresar por causa de haber cometido algún error en la primera, siempre que ambas autoliquidaciones se presenten en periodo voluntario de pago, y ello en base a lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

#### **Tercero:**

Dispone el artículo 122 de la LGT:

*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.

Por su parte, el artículo 120 de la LGT, a cuyo apartado 3 remite el artículo 122.2, establece:

#### 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.

A las autoliquidaciones complementarias se refiere también el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en su artículo 119, que dispone lo siguiente:

#### Artículo 119. *Autoliquidaciones complementarias*

1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período 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 período 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.

Por su parte, el procedimiento de rectificación de la autoliquidación se desarrolla en los artículos 126 a 128 del Real Decreto 1065/2007, regulándose en el artículo 129 las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.

Dispone el artículo 126 del Reglamento citado:

#### 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 ésta 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.

El artículo 122 de la LGT define los conceptos de autoliquidación complementaria, por un lado, y de declaración o comunicación de datos complementaria o sustitutiva, por otro, así como su carácter extemporáneo o no según la fecha de presentación.

Del citado artículo se infiere que la LGT admite la posibilidad de que se puedan presentar autoliquidaciones complementarias, pero no sustitutivas. Las autoliquidaciones complementarias se podrán presentar dentro del plazo de declaración o fuera de él, pero en ningún caso cuando haya transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Las autoliquidaciones complementarias solamente pueden tener como resultado un mayor importe a ingresar o una minoración de la cantidad a devolver o a compensar inicialmente solicitada.

Si el resultado fuera un menor importe a ingresar o una mayor cantidad a devolver o a compensar no procede la presentación de una autoliquidación complementaria, sino la solicitud de rectificación de la autoliquidación a la que se refiere el apartado 3 del artículo 120 de la LGT, aunque no haya finalizado el plazo fijado para su presentación. La idea que subyace en este procedimiento de rectificación de autoliquidación es que el obligado tributario utilice cualquier documento para poner de manifiesto el error incluido en la autoliquidación, de forma que sea la Administración quien proceda a realizar una liquidación rectificando la autoliquidación anterior y efectuando la devolución si de la nueva liquidación se dedujera que procede devolver alguna cantidad.

Según el artículo 122.2 de la LGT, por tanto, sólo procede presentar una autoliquidación complementaria cuando el error en una autoliquidación es en perjuicio del obligado, es decir, cuando resulta una menor devolución o un mayor ingreso a favor de la Administración. Por consiguiente, los errores en una autoliquidación que favorezcan al obligado no se podrán poner de manifiesto a través de una autoliquidación complementaria, sino instando una rectificación de su autoliquidación.

Así lo ha manifestado este Tribunal Central en su resolución de 22 de junio de 2017 (RG 3118/2014), a cuyo tenor:

#### SEGUNDO:

(.....)

El artículo 122 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en su apartado 2 indica que "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".

Por su parte, el artículo 120 de la LGT en su apartado 3 establece que "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".

En los mismos términos se pronuncia el artículo 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que establece:

"1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período 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 (...).

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".

De lo dispuesto en los preceptos anteriores, se deduce lo siguiente:

1. Las autoliquidaciones complementarias se presentarán siempre y cuando el resultado de dichas autoliquidaciones complementarias resulte menos favorable para el sujeto pasivo en comparación con el resultado de la autoliquidación anterior, esto es, si el resultado de las modificaciones es una cantidad adicional a ingresar o una disminución de la cantidad a devolver o a compensar.



2. Las rectificaciones de autoliquidaciones se instarán siempre y cuando el resultado de dichas rectificaciones resulte más favorable para el sujeto pasivo en comparación con el resultado de la autoliquidación anterior, esto es, si el resultado de las modificaciones es una cantidad inferior a ingresar o una mayor cantidad a devolver o a compensar.

En el presente caso, en la autoliquidación presentada en segundo lugar por el interesado, éste declara una cantidad a compensar en ejercicios posteriores superior a la declarada en la primera autoliquidación, de manera que, tal como declara la Administración Tributaria, no puede tratarse de una autoliquidación complementaria, ya que la finalidad de éstas es modificar la presentada con anterioridad si de ellas resulta, en lo que aquí interesa, un importe a compensar inferior al anteriormente autoliquidado.

El obligado tributario presentó, dentro de plazo, la segunda autoliquidación al tomar conciencia de un error en la primera. Dado que el resultado de la rectificación del error suponía para el obligado tributario un menor importe a ingresar, el cauce legal para la rectificación del error no era la autoliquidación complementaria sino la solicitud de rectificación de autoliquidación.

El TEAR asume que no era procedente la presentación de una autoliquidación complementaria para corregir el error y considera por tal motivo que el obligado no tuvo la intención de presentar tal tipo de autoliquidación. Añadimos ahora que, de hecho, el interesado no marcó la casilla de "autoliquidación complementaria" en su segunda autoliquidación.

El TEAR reconoce que el interesado no instó la rectificación de su autoliquidación al amparo del artículo 120 de la LGT. Sin embargo, y aún reconociendo que la LGT -como señalamos más arriba, al referirnos al artículo 122- no prevé expresamente que las autoliquidaciones puedan ser presentadas con el carácter de sustitutivas, acaba concediendo dicho carácter a la presentada en segundo lugar por el obligado tributario, al amparo del artículo 119.3 de la LGT. Esto es, el TEAR considera que en el caso examinado la presentación de la segunda autoliquidación produjo el efecto de sustituir a la primera, dejándola privada de efectos y extinguiendo así la obligación de pago que de la misma derivaba, porque la segunda fue presentada también dentro de plazo y la intención del interesado con ella fue reemplazar a la primera.

Dispone el artículo 119.3 de la LGT:

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

El apartado 3 del artículo 119 de la LGT alude al ejercicio de determinadas opciones fiscales que ofrece la normativa tributaria y a la posibilidad o no de rectificarlas con posterioridad. La normativa tributaria no define el concepto de opción, si bien, tal como señala el Director recurrente, los diferentes supuestos de opciones recogidos en la misma permiten delimitar sus rasgos fundamentales. Así, el ejercicio de una opción tributaria implica que el obligado tributario, de forma voluntaria, opta por beneficiarse de un régimen tributario diferente de aquel que sería aplicable con carácter general, debiendo adoptar los actos necesarios para dejar patente el ejercicio de tal opción dentro del plazo de autoliquidación del Impuesto en el que se aplique, de manera que no puede ya rectificar su opción una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del impuesto de que se trate.

Este Tribunal Central no comparte la postura adoptada por el TEAR. Tal como señalamos más arriba la LGT no prevé la presentación de autoliquidaciones sustitutivas. El error cometido por el obligado tributario al presentar su primera autoliquidación debió ser corregido mediante la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación. En ningún caso cabe aceptar la sustitución de la primera autoliquidación por la segunda, presentada en plazo, sobre la base del artículo 119.3 de la LGT, toda vez que el motivo de la presentación de la segunda autoliquidación no era rectificar una opción ejercida con la primera sino corregir un error en la consignación de la base de las retenciones y en el importe de estas últimas. Además, incluso en el caso de que lo que hubiera que corregir fuera una opción ejercida con la primera autoliquidación, cuando la corrección determina una menor cantidad a ingresar, como sucede en el caso examinado, el cauce para la modificación de la opción no sería la presentación de una nueva autoliquidación sino la presentación de una solicitud de rectificación de la primera autoliquidación presentada.

Restaría señalar que el hecho de que el cauce legal para la corrección de la primera autoliquidación fuese la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación no permitía, sin embargo, al órgano de recaudación ignorar, como hizo, el ingreso realizado dentro de plazo por el obligado tributario con ocasión de la presentación de la segunda. Y es que no cabe duda de que tal ingreso realizado dentro del plazo voluntario lo fue por el mismo concepto impositivo y período al que se refería la primera autoliquidación, por lo que hubo de aplicarse a ese concepto impositivo y período. De modo que, en el caso examinado, el órgano de recaudación debió emitir providencia de apremio únicamente por la diferencia entre el importe de la primera y de la segunda autoliquidación. Y asimismo, tampoco impedía que la Administración hubiese procedido, conforme a lo dispuesto en el artículo 115.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre ("El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter"), a la debida recalificación de la autoliquidación presentada en segundo lugar como una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base del error cometido, pudiendo así el interesado obtener, en su caso, la devolución de la cantidad previamente apremiada; solicitud de rectificación, por ello, que habría que entender presentada dentro del periodo reglamentario de declaración, con la trascendencia que esto último supone, a la vista del artículo 119.3 LGT, en los supuestos en que lo que se estuviera solicitando fuera la rectificación de una opción, puesto que el empleo del cauce inadecuado por parte del obligado tributario no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario..

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT,

#### ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

El artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), no es de aplicación a las rectificaciones de autoliquidaciones que no consistan en un cambio de opción. Tales rectificaciones así como las que consistan en un cambio de opción del artículo 119.3 de la LGT se rigen por lo dispuesto en los artículos 120.3 y 122 de la misma norma.

No obstante, el hecho de que el cauce legal para la corrección de una autoliquidación sea la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación no impide que la Administración deba proceder, conforme a lo dispuesto en el artículo 115.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre ("El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter"), a la debida recalificación de la autoliquidación presentada en su lugar como una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base del error cometido; solicitud de rectificación, por ello, que si la autoliquidación presentada en segundo lugar lo hubiera sido en plazo, habría que entender presentada dentro del periodo reglamentario de declaración, con la trascendencia que esto último supone, a la vista del artículo 119.3 LGT, en los supuestos en que lo que se estuviera solicitando fuera la rectificación de una opción, puesto que el empleo del cauce inadecuado por parte del obligado tributario (autoliquidación en lugar de solicitud de rectificación de la autoliquidación) no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.