

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086683

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5387/2020

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. *Solicitud de rectificación de autoliquidación que reitera el mismo motivo invocado en una solicitud de rectificación anterior desestimada.* La controversia principal consiste, en síntesis, en determinar si procede la rectificación de la autoliquidación solicitada en fecha 13 de febrero de 2018. Para ello resulta necesario determinar si la desestimación de una primera solicitud de rectificación de autoliquidación impide que se entre a conocer una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación.

La rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento que se inicia a instancia del obligado y que se regula en el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT), y 126 y siguientes del RD 1065/2007 (RGAT).

Sobre el denominado efecto preclusivo de las resoluciones que ponen fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidación se ha pronunciado ya el TEAC, en Resolución de 18 de septiembre de 2019 (NFJ074793), donde concluía que la existencia de una comprobación previa por parte de la Administración realizada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidación -tanto si desembocaba en una desestimación como en una estimación- del mismo elemento de la obligación tributaria a que se refería la segunda solicitud de rectificación, impedía al obligado tributario la presentación de esta última.

Posteriormente, la doctrina del Tribunal Supremo vendría a matizar la doctrina antes mencionada, en el sentido de que una solicitud de rectificación no equivale a una liquidación a los efectos del art. 101 de la Ley 58/2003 (LGT) cuando el acto que se dicta es simplemente negativo y no ha tenido lugar en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos.

Además, sostiene que «no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva -art. 66.3 de la Ley 58/2003 (LGT)-, si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud», entendiéndose que se opone a la nueva solicitud la «cosa juzgada administrativa», lo que requiere «triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - *causa petendi* -», considerando que «una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 101 y 120.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 128.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 30 de julio de 2020, relativa a la reclamación nº 03-02770-2018, promovida contra el acuerdo por el que se indamite por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto frente a la desestimación de la solicitud de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 3 de enero de 2017, la ahora recurrente, presentó escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación respecto al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, manifestando que las Cuentas Anuales del ejercicio referenciado fueron aprobadas una vez vencido el plazo de presentación de la declaración y que dichas cuentas recogían, a consecuencia de un Informe de Auditoría, unas correcciones contables:

- Por un lado, se eliminaba un ingreso de 1.572.531,49 euros declarados en la casilla 259 "Trabajos realizados por la empresa para su activo".

- Por otro, se introducía un ajuste negativo al resultado contable de 2.790.399,00 euros por errores contables.

Segundo.

En fecha 7 de abril de 2017 el Administrador de Elche, tras la previa notificación de la propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación, emitió Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación por el que se desestimaba la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada, indicando que, a parte de las Cuentas anuales y el escrito de interposición, la entidad interesada no había aportado ninguna documentación. En concreto, no había indicado qué gastos se habían "desactivado", ni aportado documentación alguna de ellos, ni indicado el motivo, más allá de la mera manifestación.

El acuerdo desestimatorio fue notificado el día 19 de abril de 2017.

Tercero.

En fecha 13 de febrero de 2018 la recurrente presentó escrito en el que solicitaba la "*rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 en los mismos términos ya argumentados en la solicitud de rectificación del mismo, presentada el 3-1-2017*".

La Administración dictó Acuerdo de inadmisión por extemporaneidad de actuaciones al considerar que el recurso de reposición había sido interpuesto extemporáneamente.

Cuarto.

Disconforme la interesada con el citado Acuerdo interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, que confirmó la extemporaneidad del recurso de reposición.

La Resolución fue notificada el día 7 de septiembre de 2020.

Quinto.

Contra la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 1 de octubre de 2020, solicitando la anulación de la misma y formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Sostiene no haber presentado un recurso de reposición frente a la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, sino que lo que instó en febrero de 2018 fue una segunda solicitud de rectificación de la autoliquidación. Señala que en el escrito presentado, con independencia de la calificación que le otorga la AEAT, se expone claramente que se trata de un escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación.

Además, considera que la desestimación de una previa solicitud de rectificación no debe impedir que el contribuyente ponga en marcha un segundo (o ulterior) procedimiento con el mismo objeto, siempre que no haya prescrito su derecho a solicitarlo, pues solo los procedimientos de rectificación de autoliquidación que finalicen en sentido estimatorio darían lugar a liquidaciones con efectos preclusivos. A estos efectos invoca la Sentencia del TSJ Cataluña, de 11 de julio de 2014 (recurso 1314/2010), ya que en ella se afirma que tras una primera desestimación de una solicitud de rectificación de autoliquidación puede formularse una solicitud posterior.

En relación al fondo del asunto, manifiesta que, en la medida que el TEARCV no había entrado a conocer del fondo del asunto, se reitera y expone las alegaciones en fundamento de la procedencia de la rectificación, en la REA que ante aquel interpuso; y, en síntesis, la procedencia de la base imponible negativa correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 con origen en la corrección de errores que afectan a dicho ejercicio y que justifican una base imponible negativa superior en un importe de 4.602.464,53 euros.

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. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución desestimatoria de TEAR de la Comunidad Valenciana se ajusta a derecho.

Tercero.

En primer lugar, la entidad interesada sostiene que el documento por ella presentado en fecha 13 de febrero de 2018 debe catalogarse como segunda rectificación de autoliquidación, y no como recurso de reposición, tal y como efectuó la Administración.

Pues bien, en el escrito referenciado la entidad expone, y transcribimos literalmente, lo siguiente:

"OCTAVO. Que, por otra parte, interesa a esta parte señalar que, en fecha 3 de enero de 2017, se inició un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, en la cual esta parte solicitaba dicha rectificación en los mismos términos que los aquí esgrimidos.

En este sentido, cabe señalar que, debido al cambio producido en la gestión administrativa y económica de esta Institución a principios del ejercicio 2017, así como a la tramitación del cambio del certificado de usuario de la entidad, si bien esta Administración intentó notificar "Propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación" y "Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación", estas notificaciones no pudieron ser atendidas por los problemas esgrimidos.

Por ello, el procedimiento iniciado a instancia de esta parte finalizó con la desestimación del mismo sin que esta parte pudiera aportar la documentación adicional que en esta ocasión presenta mediante este escrito.

(...)

Pues bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128 del RGAT transcrito, los procedimientos de solicitud de rectificación de autoliquidaciones únicamente pueden finalizar mediante liquidación en caso de que la Administración conceda la rectificación instada por el obligado tributario. En el caso planteado, no se estimaron las pretensiones de esta parte, sino que, por el contrario, fueron desestimadas en la medida que, con origen en los motivos anteriormente indicados, esta Institución no pudo atender dichas notificaciones.

Por tanto, resulta innegable que no nos encontramos realmente ante una Resolución con efectos preclusivos, sino simplemente ante una manifestación expresa desestimatoria en un procedimiento concreto que no puede impedir la formulación de una segunda solicitud de rectificación.

De acuerdo con lo expuesto, y una vez aclarado que la Resolución recaída en el primer procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación no pudo finalizar mediante liquidación con efectos preclusivos, nada obsta para que esta parte pueda volver a solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 (...)"

Por tanto, no cabe duda de que el escrito presentado por la entidad recurrente debe de calificarse como una nueva solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014.

Cuarto.

Pasaremos a continuación a examinar la controversia principal que consiste, en síntesis, en determinar si procede la rectificación de la autoliquidación solicitada en fecha 13 de febrero de 2018. Para ello resulta necesario determinar si la desestimación de una primera solicitud de rectificación de autoliquidación impide que se entre a conocer una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación.

La rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento que se inicia a instancia del obligado y que se regula en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y 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 (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Dispone el artículo 120.3 de la LGT:

"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 (...)"

Por su parte, en lo que aquí interesa, el artículo 126.3 RGAT dispone:

"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".

Y el Artículo 128 relativo a la 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. (...)"

Sobre el denominado efecto preclusivo de las resoluciones que ponen fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidación se ha pronunciado el presente TEAC, en **Resolución de 18 de septiembre de 2019, RG 5674/2018**, resolviendo un recurso de alzada en unificación de criterio del Director del Departamento de Gestión Tributaria, donde se concluía que la existencia de una comprobación previa por parte de la Administración realizada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidación (tanto si desembocaba en una desestimación como en una estimación) del mismo elemento de la obligación tributaria a que se refería la segunda solicitud de rectificación, impedía al obligado tributario la presentación de esta última.

Así, recogíamos:

"FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO:

(...) El efecto preclusivo de la resolución que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones limita, pues, la potestad de la Administración de regularizar nuevamente el elemento de la obligación tributaria objeto de aquél, en la medida en que tal potestad sólo podrá ejercitarse cuando 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.

Este Tribunal Central comparte, por tanto, la afirmación del Director recurrente de que el efecto preclusivo es predicable también de las resoluciones desestimatorias de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. No cabe aceptar, en consecuencia, la postura del TEAR conforme a la cual la denegación de la primera solicitud de rectificación no es obstáculo para la presentación de la segunda en la medida en que el artículo 126.3 del RGAT sólo impide solicitar la rectificación cuando exista una liquidación administrativa previa pero no cuando exista una resolución denegatoria de la primera solicitud.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la interesada formuló una primera solicitud de rectificación de la autoliquidación del 1T de IVA de 2007 que había presentado la transmitente del inmueble, y de devolución del ingreso indebido, sobre la base de la improcedente repercusión de ese impuesto. Dicha solicitud fue desestimada por la Administración. Más adelante la interesada reiteró la solicitud.

A la vista de lo expuesto anteriormente, la existencia de una comprobación previa por parte de la Administración, realizada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, del mismo elemento de la obligación tributaria a que se refiere la segunda solicitud de rectificación, impedía a la interesada la presentación de esta última, que debió ser inadmitida por la Administración, como efectivamente sucedió. Y ello con independencia, por tanto, de que el acuerdo desestimatorio de la primera solicitud de rectificación fuera firme o no en el momento de la presentación de la segunda solicitud.

Una vez notificada la resolución denegatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación el interesado lo que sí podía era presentar en los plazos legalmente establecidos recurso de reposición o reclamación económico-administrativa y, en su caso, acudir a la vía contencioso-administrativa. Si la resolución denegatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación no se impugnase en plazo, se convertiría en firme e inatacable por las vías ordinarias de impugnación.

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 GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

Las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por un motivo por el que ya fueron previamente desestimadas, pueden ser inadmitidas a trámite sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión".

No obstante, el **Tribunal Supremo, en Sentencia de fecha 4 de febrero de 2021, recurso de casación 3816/2019**, en la que se responde a la siguiente cuestión de interés casacional: "Determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud", ha venido a matizar dicho criterio.

En el Fundamento de Derecho TERCERO, el Alto Tribunal deja claro las particularidades propias del caso de autos:

"(...) Importa reseñar lo que el propio auto impugnado, aun con el valor relativo de exégesis que le es propio, orientado a la admisión de un recurso que ha de resolver la sección correspondiente, en este caso la nuestra, razona a propósito de la configuración del ámbito de la doctrina que se propone:

(...)

QUINTO. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A este respecto, es necesario efectuar dos precisiones elementales: la primera de ellas, que hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 de la LGT, esto es, que tal denegación no supone per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una cuantificación nueva y distinta; la segunda precisión es que consideramos necesario acotar la cuestión que incorpora el interés casacional para formar jurisprudencia a aquéllos casos en que la segunda solicitud no sea una mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente [...]"

En el Fundamento de Derecho QUINTO se recoge:

"QUINTO. Análisis de la cuestión suscitada en este recurso con propósito de establecer jurisprudencia al respecto.

Como se ha anticipado, las dos cuestiones que han de decidirse, siguiendo un orden lógico, están vinculadas entre sí: la de si hay una liquidación firme que sólo podría ser impugnada instando "...alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley", en el decir del artículo 221.3 LGT; y, en caso negativo, si cabe instar, dentro del plazo de prescripción del derecho fijado en el artículo 66.3 LGT, una segunda vez, la solicitud de devolución, por razones diferentes o con fundamento en hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de efectuar la petición primera.

Abordando la primera de ambas cuestiones, es de señalar:

1) No hay, en nuestra opinión, una liquidación (firme) en sentido propio, coincidente en el tiempo con la resolución en que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, lo que cabe negar por los propios argumentos expuestos por la propia recurrente, que hacemos nuestros en buena parte:

a) en tal pretendida liquidación no se cuantifica la deuda, sino que se determina la corrección de la establecida en la autoliquidación presentada, que dio lugar al ingreso que luego fue reputado indebido por el contribuyente.

b) no se realiza tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, sino con ocasión de la resolución de una petición formalizada en un procedimiento de índole diferente (arts. 32, 34 y 221 LGT).

c) La citada liquidación, coetánea y superpuesta a la resolución de 3 de octubre de 2013, no es el fruto de una comprobación fáctica alguna que comportase novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante (mismos preceptos).

d) En ella no se crea una deuda tributaria nueva, no sólo por la estricta coincidencia de cuantía, resultado de una mera operación de medición de la cabida de la finca y del periodo legal que debe tomarse en cuenta para el cálculo, operaciones que ya hicieron los solicitantes. En suma, no se comprueba nada.

e) se dicta en el curso de un procedimiento de rectificación de autoliquidación -que por ley se inicia a instancia de parte y en ejercicio de un derecho que puede ejercitar quien está obligado a autoliquidar la deuda- que no añade nada a la denegación previamente adoptada (se liquida por la cantidad que se pagó, aplicando normas 9 JURISPRUDENCIA del TRLHL que establecen automáticamente la deuda tributaria exigible (abstracción hecho de su declaración de inconstitucionalidad posterior) y, además, se archiva el procedimiento -de rectificación- por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquida.

(...)

2) Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio -dada la especificidad, índole y fines de tales actos (vid. al respecto los artículos 101,1 y 3; 120 y 221 de la LGT y 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio - RGAT-, en un sistema tributario que gira, en su mayor parte, sobre la autoliquidación del propio contribuyente, lo que hace tener a la liquidación un contenido preciso y exclusivo surgido de su régimen jurídico, tal aserto nos permite abordar el segundo punto de interés casacional.

En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente.

(...)

Además, no hay propiamente cosa juzgada administrativa -concepto y expresión que proviene de la dogmática procesal para evitar la reiteración de un segundo proceso-, lo que requeriría que concurriera la conocida como triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - causa petendi-, que en este caso no coincide -el último de los presupuestos- debido a la alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, en casos como el que, no se discute aquí, se ha generado una minusvalía o pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión".

Y en el Fundamento de Derecho Sexto se recoge la doctrina:

"SEXTO. Doctrina que, por su interés casacional, se establece.

Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT.

A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho (arts. 32, 34 y concordantes LGT), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.

A los efectos que nos ocupan, cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron -luego se supo que acertadamente- que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o

minusvalía insusceptible de ser gravada, a lo que se añade que, en la fecha de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa".

Por tanto, esta doctrina del Tribunal Supremo vendría a matizar la contenida en nuestra Resolución de 18/09/2019 antes mencionada, en el sentido de que una solicitud de rectificación no equivale a una liquidación a los efectos del artículo 101 LGT cuando el acto que se dicta es simplemente negativo y no ha tenido lugar en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos.

Además, sostiene que "no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (artículo 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud", entendiéndose que se opone a la nueva solicitud la "cosa juzgada administrativa", lo que requiere "triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - causa petendi-", considerando que "una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada".

Quinto.

A raíz de los criterios referidos, y en nuestro caso concreto, al no contener el primer Acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación una nueva liquidación, distinta de la contenida en la declaración del interesado, podría, según el TS, presentar de una nueva solicitud, en tanto no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

Sin embargo, no se cumple el segundo elemento fundamental de la doctrina del TS que permitiría aceptar una reiteración de la misma solicitud, y que exige que la segunda solicitud de rectificación no sea una mera repetición de la primera, entendiéndose que se cumple tal requisito cuando se funde en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud.

Así, en este caso, la interesada se limitó a reiterar su petición de rectificación de autoliquidación en base a las mismas razones y argumentos que ya había efectuado en su primer escrito, tal y como reconoce en su escrito de 13 de febrero de 2018: "*interesa a esta parte señalar que, en fecha 3 de enero de 2017, se inició un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, en la cual esta parte solicitaba dicha rectificación en los mismos términos que los aquí esgrimidos*", procediendo, en esta segunda solicitud, a relacionar los asientos contables que fueron reconocidos por la entidad con objeto de registrar los correspondientes ajustes contables, a aportar una copia del borrador modelo 200 del IS de 2014 una vez modificado y el Informe de Auditoría correspondiente al ejercicio 2013.

Es pues una solicitud de rectificación sustancialmente idéntica a la primera, con la salvedad de que aporta documentación que no había aportado inicialmente pero que pudo haber aportado con ocasión de la tramitación de la primera solicitud de rectificación. Es más, la propia interesada reconoce que la habría aportado en el supuesto de que hubiera accedido a las notificaciones acaecidas durante la tramitación del procedimiento: "*En este sentido, cabe señalar que, debido al cambio producido en la gestión administrativa y económica de esta Institución a principios del ejercicio 2017, así como a la tramitación del cambio del certificado de usuario de la entidad, si bien esta Administración intentó notificar "Propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación" y "Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación", estas notificaciones no pudieron ser atendidas por los problemas esgrimidos. Por ello, el procedimiento iniciado a instancia de esta parte finalizó con la desestimación del mismo sin que esta parte pudiera aportar la documentación adicional que en esta ocasión presenta mediante este escrito*".

Por tanto, las dos solicitudes formuladas lo fueron con la triple identidad de sujeto, hechos y causa de pedir, procediendo en la segunda solicitud a aportar determinada documentación que, a su juicio, acreditaría su derecho a rectificar la autoliquidación en su día presentada, pero sin justificar, de manera alguna, la imposibilidad de aportarla en la primera solicitud de rectificación presentada, o el acaecimiento de un suceso sobrevenido en relación a la primera. En definitiva, la interesada no incorporó argumentos o datos nuevos en relación con la primera solicitud de rectificación, sino que se limitó a invocar los mismos argumentos, acompañando ahora determinada documentación que pudo haber sido aportada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidación.

Por todo ello, procede desestimar las alegaciones de la entidad interesada y declarar que la segunda solicitud de rectificación instada respecto del IS, ejercicio 2014, era inadmisibile, habiendo devenido firme la primera por falta de recurso contra el Acuerdo desestimatorio.

Este TEAC ha aplicado este mismo criterio en un supuesto parangonable, en **resolución de 26 de abril de 2022** (RG 1925/2021).

En ella se exponía:

«Sin embargo, consta que el 23 de septiembre de 2020 la entidad presentó una nueva, segunda, solicitud de rectificación de dicha autoliquidación, sustancialmente idéntica a la ya presentada el 9 de enero de 2020, en base a las siguientes alegaciones:

"Si bien es cierto que previamente a este procedimiento se solicitó rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018 (vid. Documento agrupado n.º 3), esta parte no pudo aportar la documentación necesaria que justificara la modificación de los importes de la autoliquidación presentada y que así constaban en las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil."

En esta segunda solicitud de rectificación de autoliquidación pretendida, la entidad aportó, además de las cuentas anuales de 2018, la siguiente documentación que no había aportado en la maco del procedimiento desarrollado a consecuencia de su primera solicitud de rectificación de la autoliquidación:

(...;)

No se alega ni se prueba, en modo alguno, ante este órgano revisor, la imposibilidad de XXXX SL de aportar, en un primer procedimiento, la documentación requerida por la Administración en el procedimiento para la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2018 por ella iniciado.

SEXTO. Aplicando la normativa y jurisprudencia expuesta al caso que ahora nos ocupa, y aun asumiendo que el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación pudiera no tratarse de una liquidación definitiva, en los términos interpretados por el Tribunal Supremo en la sentencia de 4 de febrero de 2021, no cabe duda, para este Tribunal Central, de que la posibilidad de promover una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación referida a una misma obligación tributaria y periodo impositivo que otra primero presentada, está ciertamente limitada, y ha de basarse en causas, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento. Recordemos que el Alto Tribunal determinó, en la sentencia referenciada en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, que tan solo cabe una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación cuando la misma no es una mera repetición de la primera, entendiéndose que se cumple tal requisito cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas no invocadas con anterioridad, con el límite del principio de buena fe.

A este respecto, una segunda solicitud de rectificación de una autoliquidación por un determinado tributo y ejercicio (en este caso, se trató del IS -modelo 200- del ejercicio 2018 instada por XXXX, SL) en la que se hacen valer las mismas causas, hechos y circunstancias que justificaron o motivaron la presentación de una primera, aportando tan sólo documentación que, en el primer caso, no se aportó pero sin que quede justificado ni acreditado que entonces no se pudo aportar, no debe ser admitida a trámite conforme a los preceptos expuestos. Y es que, y este órgano revisor está en disposición de afirmar que coincide para el caso presente, en una segunda solicitud de rectificación de un autoliquidación en los términos expuestos, la triple identidad de sujeto, objeto y causa a que se refiere el Tribunal Supremo en su jurisprudencia, al objeto de negar su procedencia (...)

Y es que, lo cierto es que cuando la reclamante solicitó, por primera vez, la rectificación de su autoliquidación del IS del ejercicio 2018, no facilitó a la Oficina Gestora justificación suficiente de sus pretensiones

(...;)

Es por ello, que este Tribunal Central considera que es correcto el acuerdo de inadmisión de la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación promovida por XXXX, SL decretada por la Oficina gestora. No se incorporaron por la actora argumentos o datos nuevos en relación con la primera solicitud de rectificación, sino que se limitó a invocar los mismos argumentos, acompañando ahora la documentación detallada en el fundamento de derecho anterior de la presente resolución.»

Asimismo, este criterio ha sido mantenido en resolución de 22/04/2021 (RG. 6589/17).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.