

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087551

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de octubre de 2022

Pleno

R.G. 3804/2022

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de otros sistemas de previsión social. Pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, correspondiente a aportaciones a la Mutuality Laboral de Banca. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar la procedencia de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), de conformidad con la Resolución TEAC, de 1 de julio de 2020, RG 2469/2020 (NFJ078264) dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, cuando ha existido una primera basada en el derecho a la aplicación de dicha Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), de conformidad con la Resolución TEAC, de 5 de julio de 2017, RG 7195/2016 (NFJ067348) dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que fue desestimada sin que se interpusiera recurso frente a la misma.

Pues bien, el Tribunal concluye que las segundas solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron diferentes de las primeras, pues incorporaron argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada. Y es que las segundas solicitudes se fundamentaron en la Resolución TEAC, de 1 de julio de 2020, RG 2469/2020 (NFJ078264), inexistente al tiempo de dictarse los primeros acuerdos desestimatorios de la rectificación, que analizaba exactamente la situación del obligado tributario, relativa a la percepción de una pensión satisfecha por la Seguridad Social cuando habían existido aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante para toda la Administración tributaria por haberse dictado en unificación de criterio, y de la que se infería, tanto en el supuesto examinado por el TEAR de Cataluña como en el del TEAR de Cantabria que, por existir aportaciones a dicha Mutuality anteriores a 1 de enero de 1967, debía excluirse, en aplicación del apdo. 1 de la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones.

Si bien es cierto que la segunda solicitud de rectificación, lo mismo que la primera, pretendía la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación en aplicación de la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y que la interpretación por el TEAC de dicha Disposición Transitoria contenida en la Resolución TEAC, de 1 de julio de 2020, RG 2469/2020 (NFJ078264) no se opone ni contradice a la de la Resolución TEAC, de 5 de julio de 2017, RG 7195/2016 (NFJ067348), no es menos cierto que la resolución de 1 de julio de 2020 completa la interpretación de la Disposición Transitoria reiteradamente citada para el caso concreto de las aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante para toda la Administración tributaria. Esta última resolución fija, pues, doctrina vinculante específica sobre la aplicabilidad de lo dispuesto en la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en el caso concreto de pensiones de jubilación satisfechas por la Seguridad Social procedentes en parte de aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, en tanto que la Resolución TEAC, de 5 de julio de 2017, RG 7195/2016 (NFJ067348) lo hacía para el supuesto de aportaciones a la ITP. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. trans. segunda.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 213, 217, 220, 229 y 244.

En Madrid, constituido el Tribunal en Pleno para la adopción de resolución en unificación de criterio en el procedimiento previsto en el artículo 229.1 letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de mayo de 2022, a iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha dictado en fecha 21 de diciembre de 2021 la resolución 08/7812/2021 y 08/14366/2021 ac. relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2016 y 2017.

La cuestión controvertida consistía en determinar la procedencia de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación alegando su derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), de conformidad con la resolución dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020.

Con anterioridad, el interesado había presentado una primera solicitud de rectificación de autoliquidación alegando su derecho a la aplicación de dicha Disposición Transitoria Segunda LIRPF, de conformidad con la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016. Dicha solicitud fue desestimada sin que se interpusiera recurso frente a la misma.

El TEAR de Cataluña, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 dictada en el recurso de casación nº 3816/2019, desestima la reclamación y confirma la inadmisión a trámite de la solicitud de rectificación dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la A.E.A.T.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido contrario el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria en resolución de 28 de junio de 2021 (RG 39/474/2021).

Segundo.

En vista de los hechos anteriores el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como a la Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tercero.

El TEAR de Cataluña argumenta en su resolución de 21 de diciembre de 2021 (08/7812/2021 y 08/14366/2021 ac) del modo siguiente (la negrita es añadida):

<<TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si procede la rectificación solicitada, y en particular si la desestimación de una primera solicitud impide esta segunda.

CUARTO.- La rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento que se inicia a instancia del obligado y que se regula en los arts. 120.3 y 221.4 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.

En lo que a lo aquí planteado concierne, el art. 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".

Respecto de los efectos que, como medio de soslayar la conclusión del plazo ordinario de recurso, tiene una segunda solicitud reiterativa de una primera desestimada por acto firme, tiene declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 18.9.2019 (RG 5674/2018) dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y por tanto vinculante para nosotros conforme al art. 242.4 LGT:

"CUARTO: Planteado el debate en los términos indicados este Tribunal Central considera necesario analizar el denominado efecto preclusivo de las resoluciones que ponen fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, pues a él alude el Director recurrente en sus alegaciones como fundamento de su postura. Según el recurrente, dado el efecto preclusivo de las resoluciones dictadas en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, tanto de las que incorporan una liquidación provisional como de las desestimatorias, no sería

posible una nueva regularización por parte de la Administración en relación con el mismo elemento de la obligación tributaria, por lo que el interesado no podría volver a solicitar una rectificación de la autoliquidación concerniente a dicho elemento.

De la literalidad del artículo 128.1 del RGAT cabría deducir, en principio, que el efecto preclusivo sólo resulta predicable de aquellas resoluciones estimatorias de las pretensiones del interesado que incorporan una liquidación provisional. Ello se desprendería de los términos del segundo párrafo del apartado primero del artículo 128 del RGAT, cuando señala que "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". Y es que la referencia a una "nueva liquidación" sugiere, por lógica, la existencia de una liquidación previa.

Sin embargo, adelanta este Tribunal que no comparte la conclusión alcanzada por el Tribunal Regional. Del artículo 128.1 del RGAT se infiere, a juicio de este Tribunal Central, el efecto preclusivo de todas las resoluciones que ponen fin al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, no sólo de aquéllas que acordando rectificar la autoliquidación incorporan o no una liquidación provisional, sino también de aquellas otras que desestiman la pretensión del interesado. A ello conduce una interpretación sistemática del precepto examinado, como se verá a continuación.

Conforme al artículo 126 del RGAT, más arriba reproducido, la posibilidad de presentar solicitud de rectificación de una autoliquidación está sometida a una serie de condicionantes que derivan fundamentalmente de la actuación que en relación a la misma haya realizado la Administración. Así, la solicitud deberá presentarse:

- Una vez haya sido presentada la autoliquidación cuya rectificación se solicita y antes de que la Administración haya practicado liquidación definitiva o, en su defecto, haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante liquidación. En el supuesto en que como consecuencia de la rectificación se solicite una devolución será necesario que no haya prescrito el derecho a su solicitud.

- No se podrá solicitar la rectificación de una autoliquidación cuando la obligación tributaria a la que se refiere dicha autoliquidación sea objeto de un procedimiento de comprobación o investigación. Esta exigencia no debe ser entendida como una limitación al derecho a instar la rectificación, ya que en cualquier caso el obligado tributario podrá alegar las mismas circunstancias que justifican la rectificación y presentar la documentación que considere necesaria en el seno del procedimiento de comprobación o investigación ya iniciado.

- Si la Administración hubiera dictado liquidación provisional será posible la solicitud de rectificación de la autoliquidación cuando el motivo en que se fundamente ésta sea distinto al que determinó la liquidación provisional. Aclara la norma que se entenderá que no existe concurrencia cuando la rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados por la liquidación provisional.

De lo expuesto se colige que el artículo 126 del RGAT impide solicitar la rectificación de una autoliquidación que afecte a un determinado elemento de la obligación tributaria cuando la Administración haya comprobado previamente dicho elemento, ya sea en un procedimiento determinante, en su caso, de una liquidación definitiva como provisional. Pese a que la norma utiliza expresamente el término "liquidación" al señalar que cuando haya existido liquidación definitiva o provisional no cabrá, respectivamente, solicitar la rectificación de la autoliquidación o sólo cabrá por motivo distinto de aquél al que se refiere la liquidación, con ello no pretende, a juicio de este Tribunal Central, excluir aquellas comprobaciones que no han terminado en liquidación por haber considerado la Administración correcta la autoliquidación presentada por el obligado tributario. Y es que carecería de toda lógica que no se permitiera, por ejemplo, la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación cuando ha existido previamente una liquidación definitiva derivada de un procedimiento inspector de alcance general y se permitiera, sin embargo, dicha presentación si ese mismo procedimiento de inspección terminara sin liquidación por considerar correcta la autoliquidación presentada por el interesado. Lo que determina, por tanto, la imposibilidad de presentar la solicitud de rectificación de autoliquidación es la existencia de resoluciones que hayan puesto fin a procedimientos de comprobación o investigación, con independencia de que incorporen o no una liquidación, siempre, eso sí, que se trate de comprobaciones cuyo alcance incluya el elemento de la obligación tributaria al que se refiera la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Pues bien, de la misma forma, en cuanto a las resoluciones de las solicitudes de rectificación de autoliquidación, carecería de sentido que el efecto preclusivo no se extendiera a aquellas resoluciones estimatorias que no incorporan una liquidación provisional, esto es, a aquellas resoluciones que, reconociendo que la autoliquidación cuya rectificación se solicita ha perjudicado los intereses legítimos del interesado, no conllevan la devolución de ingreso alguno, o a aquellas resoluciones desestimatorias de la rectificación solicitada. En estos casos, en el seno del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones la Administración ha procedido también a comprobar un determinado elemento de la obligación tributaria al que se refiere la solicitud de rectificación de la autoliquidación y se ha visto obligada a detallar y especificar en su resolución los hechos examinados y las actuaciones realizadas, razón por la cual sólo podrá regularizarse la situación del obligado tributario en un

procedimiento de comprobación o investigación posterior, y en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Puede destacarse la similitud de la regulación del efecto preclusivo del art. 128.1 RGAT con la que se contiene en el artículo 140 de la LGT respecto del procedimiento de comprobación limitada. El apartado primero de este último artículo dispone que: "1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Conforme al artículo 139 de la LGT una de las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada es la resolución expresa, que contendrá una liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada. Pues bien, en relación con el procedimiento de comprobación limitada es doctrina de este Tribunal Central que el efecto preclusivo se produce no sólo cuando dicho procedimiento concluye mediante una regularización con liquidación provisional sino también cuando termina con manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada. Así, en efecto, en la resolución de 27 de junio de 2013 (RG 1007/2011) se dijo:

"Como ha señalado en ocasiones anteriores este Tribunal, la regulación del procedimiento de comprobación limitada contenida en el artículo 140 antes transcrito, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, implica que una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, lo que quiere decir que el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y período impositivo comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada, lo que ocurre en el presente caso".

Dada la similitud de la regulación del efecto preclusivo en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones cabe, pues, concluir que en este último dicho efecto de cierre se produce también cuando existe una resolución expresa que se pronuncia acerca de la corrección o incorrección de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el obligado tributario.

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".

El Tribunal Supremo (Sentencia de 4.2.2021, casación 3816/2019) ha venido a perfilar dicho criterio, sentando que una primera desestimación de solicitud de rectificación no constituye "una liquidación (firme) en sentido propio", y 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 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud", entendiendo 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, 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, ... una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa".

QUINTO.- Pues bien, a la luz de los criterios referidos, procederá la desestimación de la presente reclamación, pues las dos solicitudes formuladas los fueron con la triple identidad de sujeto, hechos y causa de pedir, frente a lo alegado, sin que el criterio del TEAC de 1.7.2020 altere la interpretación de la DTª 2ª Ley 35/2006 que ya era sostenida tiempo atrás en la RTEAC de 5.7.2017 invocada en la primera solicitud. Tal solicitud, de 10.4.2019, que se basaba en "Que de conformidad con la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en fecha 5 de julio de 2017 en el expediente 07195/2016/00/00 se unifica criterio de aplicación de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006", solicitando "su aplicación a la pensión de jubilación que percibía de la Seguridad Social ya que desde que comenzó a prestar servicios a la entidad financiera para la que trabajaba hasta el 31/12/1978 cotizó a la Mutuality Laboral de la Banca como entidad sustitutoria/complementaria al Régimen General de la Seguridad Social", fue desestimada mediante resolución notificada el 28.2.2020 no recurrida en plazo, resolución basada en el criterio de la DGT (V1578-19) "En lo que respecta a las prestaciones y según el tenor literal de la Disposición Transitoria segunda de la Ley 35/2006, este régimen será de aplicación exclusiva a "las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social", no existiendo previsión expresa para el caso de pensiones satisfechas por la Seguridad Social, aunque su perceptor hubiera realizado aportaciones a una mutualidad".

Por tanto ya en tal momento la causa de la denegación fue el origen directo de la prestación como pensión pública de jubilación, lo cual era contrario al criterio del TEAC ya expresado anteriormente, y sin que la reiteración de tal criterio en 2020 suponga nuevas circunstancias relevantes que habiliten considerar la segunda solicitud como nueva. La previa resolución denegatoria no fue recurrida en plazo, plazo de recurso judicial abierto aún a la fecha de la RTEAC 1.7.2020, pues conforme a los RD 463/2020 (DA 2ª) y 537/2020 (art. 8) el plazo de dos meses fue suspendido por el estado de alarma por COVID-19 y comenzó a correr por entero el 4.6.2020, por tanto hasta el 4.8.2020 existía plazo para el recurso contencioso-administrativo en el caso analizado.

La solicitud de 19.11.2020 no puede por ello, considerarse nueva, pretendiendo lo mismo, la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación en interpretación de la referida norma transitoria, indicando en su solicitud: "Que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en unificación del criterio en relación con la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a las pensiones percibidas de la Seguridad Social por los jubilados de Telefónica, ha dictado la Resolución...En mi caso procede el supuesto segundo por haber realizado aportaciones a la Mutuality Laboral con anterioridad a 1 enero de 1967 y por tanto, procede excluir como rendimiento de trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones. Por lo expuesto, y en base a todo lo anterior, y en aplicación de la Ley indicada, y de la Resolución citada del TEAC de 01-07-2020,...". No responde a la realidad, por tanto, lo ahora alegado sobre que la primera solicitud se basaba en la DTª 2ª Ley 35/2006 y la segunda no, pues ambas solicitudes se fundan en dicha norma y en su interpretación de la misma por el TEAC, criterio interpretativo que no ha variado entre una y otra solicitud (RRTEAC de 5.7.2017 y 1.7.2020), habiéndose aprovechado la segunda RTEAC, dictada cuando aún se podía recurrir la desestimación, para reiterar idéntica solicitud por el mismo sujeto y con el mismo fundamento.

Procede en consecuencia la desestimación de la presente reclamación y la confirmación del Acuerdo impugnado>>.

Cuarto.

Por su parte, el TEAR de Cantabria afirma en su resolución de 28 de junio de 2021 (RG 39/474/2021) (la negrita es añadida):

<<TERCERO.- Lo primero que debe determinar este Tribunal es si es correcta la decisión de la oficina gestora de desestimar la solicitud de rectificación del IRPF respecto al ejercicio 2018, sobre la base de que la primigenia resolución desestimatoria no fue impugnada, por lo que el acto devino firme. La oficina gestora señala que el contribuyente invoca una resolución del TEAC que es un cambio de criterio únicamente aplicable para las actuaciones no firmes ni prescritas.

Pues bien, en relación con este asunto hemos de exponer la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en su reciente sentencia de 04/02/2021 (recurso 3816/2019):

".....".

CUARTO.- Este Tribunal entiende que al caso que nos ocupa le es de aplicación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en el sentido de que el contribuyente puede solicitar una segunda vez la rectificación de la autoliquidación presentada, sin que a ello le afecte la firmeza de la anterior resolución denegatoria, siempre que la nueva solicitud incorpore argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas relevantes para la devolución instada. Y resulta evidente que la primera solicitud se sustentó en la resolución del TEAC de 05/07/2017 relativa al supuesto de una pensión de jubilación de la Seguridad Social en parte procedente de aportaciones a la extinta Institución Telefónica de Previsión (ITP), desestimándose por la oficina gestora en base a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1578-19, de 26/06/2019. Mientras que la nueva solicitud se fundaba concretamente en la nueva doctrina del TEAC específicamente establecida para el supuesto de pensiones de jubilación de la Seguridad Social en parte procedentes de aportaciones a las extintas Mutualidades Laborales.

En consecuencia, y conforme a la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, cuyas circunstancias se dan en este caso, hubiera procedido que la oficina gestora hubiera resuelto la nueva solicitud aplicando los criterios del TEAC en la citada resolución de 1 de julio de 2020.

QUINTO.- La Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF) con el título "Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social", dispone:

"1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas".

Dicha Disposición Transitoria procede de idéntica previsión contenida primero en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF y después en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El designio de dicha norma de derecho transitorio es evitar, en el trance de percibir las prestaciones, la doble imposición derivada de la sucesión temporal de regímenes normativos que supondría hacer tributar lo que no representa sino la recuperación de aportaciones a mutualidades de previsión social que no gozaron de régimen de deducción o reducción alguno, efectuadas por tanto con rentas que ya fueron sometidas a tributación, conteniendo su apartado 3º una norma práctica para vencer las posibles dificultades probatorias.

Dicha Disposición Transitoria ha sido objeto de interpretación en cuanto a su ámbito y forma de aplicación por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), invocada por el reclamante, de 05/07/2017 (RG 7195/2016), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, relativa al supuesto de una pensión de jubilación de la Seguridad Social en parte procedente de aportaciones a la extinta Institución Telefónica de Previsión (ITP), criterios en esencia reiterados en la resolución del TEAC de 11/03/2019 (RG 3419/2018), dictada también en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, referente a una prestación por jubilación satisfecha por la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de Banca, con las diferencias notables respecto del supuesto aquí planteado de que la primera hasta 1.1.1992 era una entidad

sustitutoria del régimen de Seguridad Social, y la segunda una entidad de cobertura complementaria al régimen de cobertura público.

De la primera de tales resoluciones, cuya transcripción omitimos pues la parte demuestra conocer su contenido, resultan los siguientes criterios:

- Sólo la parte de la pensión de jubilación que se corresponda con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 es la que puede gozar de la reducción del 25 por 100, mientras que sobre la parte de la pensión que derive de las aportaciones posteriores al 1 de enero de 1999 no cabe reducción alguna y ha de integrarse al 100 por 100.

- Una vez determinada la parte de la pensión de jubilación que se corresponde con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 deberá analizarse la legislación vigente en cada momento para determinar de dichas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 cuáles pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto del aportante y cuáles no, pues sólo a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración le resultará de aplicación la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, en sus apartados 2 y 3.

SEXTO.- Sentado lo anterior, antes de analizar la forma de aplicación de dicha Disposición, ha de determinarse si la misma es de aplicación al supuesto de las aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca, y en su caso en qué ámbito temporal.

Tanto la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), cuyo criterio es seguido por la resolución aquí impugnada, como el TEAC coinciden en que, frente a la alegada alternativa condición de entidad complementaria o sustitutiva de la cobertura pública, a partir de 1.1.1967 la Mutualidad Laboral de Banca constituyó una mera Entidad Gestora del sistema público de Seguridad Social, y por tanto las aportaciones a la misma hasta su extinción a 1.1.1979 no constituyen sino meras cotizaciones a la Seguridad Social, no hallándose en el ámbito de la DTª 2ª LIRPF.

Así, las consultas de la DGT (V1574-19, V1575-19, V1576-19, V1577-19, V1578-19 y V1716-19) razonan:

"...la Mutualidad Laboral de Banca tuvo su origen en el Montepío Laboral de Empleados de Banca, Ahorro y Previsión, constituido por Orden de 3 de febrero de 1949. Posteriormente, mediante Orden de 21 de mayo de 1951, se disponía una separación de sectores y el Sector Laboral de Banca Privada formó una Institución de Previsión Laboral denominada " Mutualidad Laboral de Banca ".

Tal y como se recogía en sus Estatutos, aprobados por Orden de 24 de julio de 1952, la Mutualidad Laboral de Banca era una entidad con personalidad jurídica, sometida a la jurisdicción del Ministerio de Trabajo, que tenía por objeto el ejercicio de la previsión social, sin poder ejercer más actividades que las de previsión social autorizadas por el Ministerio de Trabajo. La afiliación a la misma era obligatoria para las empresas y los empleados de estas; las aportaciones o cuotas se realizaban por ambos, ya que tenían la obligación de cotizar a la Mutualidad.

El texto articulado primero de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social, aprobado por el Decreto 907/1966, de 21 de abril, establecía en su artículo 61 que "estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores por cuenta ajena". Asimismo, en el artículo 194, al determinar las Entidades Gestoras del Régimen General de la Seguridad Social, calificaba como tales a "las Mutualidades Laborales y sus organizaciones federativas y de compensación económica".

El Real Decreto-ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo, simplificó al máximo el número de Entidades Gestoras y racionalizó sus funciones. En el artículo primero establecía, entre las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, al "Instituto Nacional de la Seguridad Social, para la gestión y administración de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social".

A continuación, disponía que "En el Instituto Nacional de la Seguridad Social se integrarán las Mutualidades y demás Entidades Gestoras de estructura mutualista, que dejan de tener la condición de Entidades Gestoras de la Seguridad Social y pierden su personalidad jurídica, encuadrándose sus sujetos protegidos en las Mutualidades de Trabajadores por Cuenta Ajena..."

Por ello, en la disposición final primera se recogían los organismos extinguidos, entre los que se encontraban "El Servicio del Mutualismo Laboral , Mutualidades Laborales y demás Entidades Gestoras de estructura mutualista".

Como puede observarse, la Mutualidad Laboral de Banca ha tenido la consideración de Entidad Gestora de la Seguridad Social hasta su extinción como consecuencia de su integración en el Instituto Nacional de la Seguridad Social.

De lo anterior se colige que las cantidades aportadas a la Mutualidad Laboral han tenido la naturaleza propia de las cotizaciones a la Seguridad Social".

Por su parte, la resolución del TEAC de 01/07/2020 (RG 2469/2020), también dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (vinculante para este Tribunal conforme al art. 242.4 LGT), tras efectuar un similar repaso normativo en su Fundamento de Derecho Tercero, concluye:

"...hasta 1966 el Mutualismo Laboral fue un sistema de Previsión Social complementario y obligatorio de los Seguros Sociales. De 1967 hasta 1979 el Mutualismo Laboral es, en cambio, una Seguridad Social básica y obligatoria.

De lo expuesto se colige, por tanto, que las aportaciones realizadas por los trabajadores por cuenta ajena a las Mutualidades Laborales desde el 1 de enero de 1967 (fecha en que surte efecto el Régimen General de la Seguridad Social y se convierten en Entidades Gestoras del mismo), hasta la integración de dichas Mutualidades Laborales en el Instituto Nacional de la Seguridad Social, han tenido, como señala la Directora recurrente, la naturaleza propia de las cotizaciones a la Seguridad Social".

Tal conclusión es complementada en el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución de 01/07/2020 con un repaso sobre las características de la ITP, a la que se refería la resolución del TEAC de 05/07/2017 invocada, resaltando que, a diferencia de la Mutualidad Laboral de Banca, la ITP fue una entidad sustitutoria de la Seguridad Social y subsistió tras 1967 (Disposición Transitoria 6ª.7 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, desarrollada por el Real Decreto 1879/1978, de 23 de junio, por el que se dictan normas de aplicación a las Entidades de Previsión Social que actúan como sustitutorias de las correspondientes Entidades Gestoras del Régimen General o de los Regímenes Especiales de la Seguridad Social), de forma que las cotizaciones eran satisfechas a tal entidad y los trabajadores jubilados percibían de ella las prestaciones. Dicha situación se mantuvo hasta su integración en el régimen general de la Seguridad Social con efectos 1 de enero de 1992 (Orden de 30 de diciembre de 1991 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, que dispuso la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 1991, por el cual la ITP se integró en el Régimen General de la Seguridad Social con efectos desde 1 de enero de 1992. Dicha integración supuso que la ITP quedase liberada del pago de prestaciones y futuro reconocimiento de las mismas por los importes de las pensiones ya causadas o que en el futuro se devenguen, siendo asumidas por el Régimen General de la Seguridad Social). Y ello conduce en el Fundamento de Derecho Quinto in fine a concluir:

"...que la situación de ITP y de la Mutualidad Laboral de Banca no es la misma. La primera fue una Mutualidad que actuaba como sustitutoria de la Seguridad Social, hasta que se integró en el Régimen General de la Seguridad Social con efectos de 1 de enero de 1992. La Mutualidad Laboral de Banca, sin embargo, fue hasta 1966 un sistema de Previsión Social complementario y obligatorio de los Seguros Sociales y, a partir de 1967, pasó a ser una Entidad Gestora de la Seguridad Social, no pudiendo entenderse, por tanto, que desde esta fecha nos encontremos propiamente ante aportaciones a "mutualidades de previsión social" o ante prestaciones de "mutualidades de previsión social" a los efectos de la Disposición Transitoria segunda de la Ley 35/2006, toda vez que las cantidades aportadas han tenido la naturaleza de cotizaciones a la Seguridad Social y las prestaciones percibidas son prestaciones de la Seguridad Social...".

SÉPTIMO.- La diferencia entre las referidas interpretaciones de la DGT y del TEAC se halla únicamente en las aportaciones efectuadas en el periodo anterior al 1 de enero de 1967: para la DGT debe aplicarse el mismo tratamiento que en el periodo posterior, y, en una interpretación teleológica de la DTª 2ª LIRPF, dado que ni las aportaciones a mutualidades ni las cotizaciones a la Seguridad Social minoraban la base imponible antes de 01/01/1979 (Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria hasta 1957 e Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal hasta 1.1.1979) no procede la reducción; mientras que para el TEAC, en coherencia con el criterio sentado con anterioridad en sus dos resoluciones de 5/07/2017 y 11/03/2019 citadas y en una lectura literal contrario sensu de la DTª 2ª.1 LIRPF, basta con que las aportaciones a la mutualidad anteriores a 01/01/1967 no fueran deducibles para que la parte de pensión procedente de las mismas no deba integrarse como rendimiento del trabajo.

Ha de seguirse el criterio del TEAC, que en la Resolución de 01/07/2020 antes citada sienta en su Fundamento de Derecho Quinto:

"Las situaciones que pueden plantearse son, por tanto, las siguientes:

a) Si las aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 no fueron objeto, en absoluto, de minoración en la base imponible, la parte de la pensión de jubilación correspondiente a las mismas no se integrará en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

b) Si las aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 fueron objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, habrá que determinar conforme a la legislación vigente en cada momento cuáles pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto del aportante y cuáles no. El tratamiento fiscal será el siguiente:

b-1) La parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que pudieron ser objeto de reducción o minoración se integrará en la base imponible en su totalidad.

b-2) La parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración se integrará en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas que tributaron previamente. Si no pudiera acreditarse la cuantía de tales aportaciones, se integrará al 75 por 100.

Debemos, por tanto, analizar la legislación vigente en cada momento para determinar si las aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca han podido o no ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto.

Tal como señalamos en la resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) "El modelo vigente desde mediados de la década de los cuarenta hasta finales de los setenta consiste por lo tanto, y a los efectos que aquí nos interesan, en lo siguiente: las aportaciones a las Mutualidades no minoran la base para la aplicación del impuesto sobre la renta, ya fuera la Tarifa I de la Contribución de Utilidades (hasta 1957) o el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (a partir de 1957)".

Como expusimos en el fundamento de derecho tercero el Régimen General de la Seguridad Social surte efectos el 1 de enero de 1967 y desde esa fecha las Mutualidades Laborales se convierten en Entidades Gestoras de aquél, razón por la cual las aportaciones realizadas por los trabajadores por cuenta ajena a las Mutualidades Laborales desde el 1 de enero de 1967 hasta la integración de éstas en el Instituto Nacional de la Seguridad Social, y su consiguiente extinción, con el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, han tenido la naturaleza propia de las cotizaciones a la Seguridad Social.

De lo expuesto se infiere que si el alta en la Mutualidad Laboral de Banca tuvo lugar antes de 1 de enero de 1967, como las aportaciones anteriores a esa fecha a la Mutualidad Laboral de Banca no fueron objeto de minoración en la base imponible, y las posteriores a dicha fecha fueron propiamente cotizaciones a la Seguridad Social, la parte de la pensión de jubilación correspondiente a las primeras no se integrará en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo a la vista de lo dispuesto en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF.

Si el alta en la Mutualidad Laboral de Banca tuvo lugar con posterioridad al 1 de enero de 1967 -como ocurre en el concreto supuesto examinado en el presente recurso- resulta claro que las cantidades aportadas a la Mutualidad Laboral han tenido la naturaleza y el tratamiento fiscal propio de las cotizaciones a la Seguridad Social y que las prestaciones percibidas son prestaciones de la Seguridad Social, por lo que no concurren las circunstancias para aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF y, por ende, para dar a la pensión percibida por el interesado un tratamiento fiscal distinto al establecido con carácter general para las pensiones de la Seguridad Social.

...

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA, acuerda ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

1.- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca a partir de 1 de enero de 1967 no resulta procedente la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, toda vez que dichas aportaciones tuvieron la naturaleza de cotizaciones a la Seguridad Social, debiéndose integrar, en consecuencia, en la base imponible del IRPF el 100 por 100 del importe percibido como rendimientos del trabajo.

2.- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca con anterioridad a 1 de enero de 1967 no concurren las circunstancias contempladas en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, lo que determina que deba excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones".

OCTAVO.- En el presente caso, la discrepancia interpretativa indicada entre la DGT y el TEAC es relevante, prevaleciendo el criterio de este último (arts. 89 y 242.4 de la LGT), al ser de aplicación el segundo apartado del transcrito criterio, dándose por acreditado que el reclamante efectuó aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca con anterioridad a 01/01/1967, ya que causó alta en la entidad bancaria el 01/05/1959 según informe de vida laboral de la Tesorería General de la Seguridad Social.

Procede, en consecuencia, la estimación parcial de la presente reclamación y la anulación del acuerdo impugnado, para que se excluya como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a las aportaciones desde la fecha señalada hasta 31/12/1966 -con exclusión, caso de existir, de los posibles periodos intermedios en los que no concurriese alta en la entidad bancaria ni por tanto aportaciones a la Mutualidad-, siendo válido a tales efectos en defecto de mejores datos el cálculo

temporal que ponga en relación dicho periodo de aportaciones y el total de tiempo cotizado que resulta del informe de vida laboral>>.

Quinto.

La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT formuló las alegaciones siguientes en el plazo concedido a tal efecto:

1.- Planteamiento de la cuestión controvertida.

Conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019), de la que parten las dos resoluciones contradictorias, "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".

En los casos enjuiciados por ambos Tribunales Económico-Administrativos, los interesados solicitaron la rectificación de la autoliquidación del IRPF al objeto de que se aplicara la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF a la pensión satisfecha por la Seguridad Social, en la medida en que habían realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca que no habían podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto.

En apoyo de su pretensión invocaron la resolución dictada el 5 de julio de 2017 por el TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, en relación con la Institución de Previsión Social de Telefónica.

Ambas solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron desestimadas por la Administración Tributaria por entender que el régimen previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 no resultaba aplicable a los interesados, sin que los respectivos acuerdos denegatorios fueran impugnados.

2.- Análisis del cumplimiento de los requisitos establecidos por el Tribunal Supremo a efectos de la procedencia de la segunda solicitud de rectificación.

Como ya hemos señalado, con la primera solicitud de rectificación de autoliquidación se pretendía el reconocimiento del derecho a aplicar el régimen previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006.

En esa primera solicitud se invocó la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 que considera aplicable la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF a la pensión satisfecha por la Seguridad Social (en este caso en relación con las aportaciones realizadas, con anterioridad a 1 de enero de 1979, a la Institución de Previsión de Telefónica en la medida en que no habían podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto).

La segunda solicitud de rectificación se plantea invocando la resolución de 1 de julio de 2020 en la que el TEAC considera aplicable la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF a la pensión satisfecha por la Seguridad Social (en este caso en relación con las aportaciones realizadas, con anterioridad a 1 de enero de 1967, a la Mutualidad Laboral de la Banca, en la medida en que no habían podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto).

Conforme al criterio del Tribunal Supremo en relación con las segundas solicitudes de rectificación, 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, 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, ... una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa".

Pues bien, en este caso no cabe entender que la segunda solicitud incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, pues como ya hemos señalado el TEAC, en su resolución de 5 de julio de 2017, ya había reconocido el derecho a aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF a la pensión satisfecha por la Seguridad Social; criterio este que reitera en la resolución de 1 de julio de 2020 que los interesados pretenden hacer valer para levantar la firmeza del acuerdo que denegó la primera solicitud de rectificación.

En conclusión, este Departamento de Gestión Tributaria coincide con el TEAR de Cataluña en que ambas solicitudes de rectificación (i) pretendían lo mismo, la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación, y (ii) se fundamentan en la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF y en la interpretación que de la misma ha dado el TEAC en sus resoluciones, criterio interpretativo que no ha variado entre una y otra solicitud de rectificación.

Sexto.

La Directora General de Tributos formuló por su parte las alegaciones siguientes:

1.- El TEAR de Cantabria, en su resolución de 28 de junio de 2021, consideró aplicable la nueva doctrina de Tribunal Supremo [STS de 4 de febrero de 2021 dictada en el recurso de casación 3816/2019], en el sentido de que el contribuyente puede solicitar una segunda vez la rectificación de la autoliquidación presentada, sin que a ello le afecte la firmeza de la anterior resolución denegatoria, siempre que la nueva solicitud incorpore argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas relevantes para la devolución instada. Pues, la oficina gestora desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación por IRPF sobre la base de que la primigenia resolución desestimatoria no fue impugnada, por lo que el acto devino firme.

En cambio, el TEAR de Cataluña, en su resolución de 21 de diciembre de 2021, partió de lo declarado por el TEAC en su resolución de 18 de septiembre de 2019 (RG 5674/2018), dictada en recurso extraordinario de alzada par unificación de criterio, que fijó el siguiente criterio:

"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."

Y, a continuación, expuso:

"El Tribunal Supremo (Sentencia de 4.2.2021, casación 3816/2019) ha venido a perfilar dicho criterio, sentando que una primera desestimación de solicitud de rectificación no constituye "una liquidación (firme) en sentido propio", y 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 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, 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, ... una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa".

Llegando el TEAR de Cataluña a la conclusión de que procede la desestimación, pues las dos solicitudes de rectificación de autoliquidación por IRPF lo fueron con la triple identidad de sujeto, objeto y causa de pedir.

Llegados a este punto, lo que podemos apreciar es una doctrina vinculante para los tribunales económico-administrativos y el resto de la Administración tributaria del Estado, ex artículo 242.4 de la LGT, en relación con la citada resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019. Y una nueva doctrina del Tribunal Supremo que aún no se ha reiterado, y, por tanto, no constituye jurisprudencia que complemente el ordenamiento jurídico, ex artículo 1.6 del Código Civil.

Ello, por supuesto, no ha supuesto el desconocimiento de la nueva doctrina del Tribunal Supremo por el TEAC, pues este ya ha tenido ocasión de pronunciarse en una reclamación ordinaria, la 00/6589/2017, de 21 de abril de 2021, sobre la sentencia del Supremo de 4 de febrero de 2021, en la que ha fijado el siguiente criterio, todavía no reiterado:

"De acuerdo con la doctrina de la STS de 4-02-2021, rec.cas. 3816/2019, "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 ". Añade la sentencia que "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". Siguiendo esa misma argumentación, en el caso presente la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación no puede considerarse diferente a la primera porque no incorpora argumentos o datos nuevos respecto a la misma, tan solo reitera su petición de devolución del ingreso que consideraba indebido en base a las mismas razones y argumentos que ya había efectuado en su primer escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación."

A mayor abundamiento, el TEAC ha empleado dialécticamente la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 en un supuesto diferente al del procedimiento de rectificación, para fijar un criterio

reiterado a través de sus resoluciones de 20 de diciembre de 2021, 00/5462/2017 y 00/5829/2017, del siguiente tenor:

"En el supuesto de que una primera solicitud de devolución, presentada con la autoliquidación a través del Modelo 210, sea objeto de un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con un acto administrativo, ya firme, que contiene una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente y que deviene firme, no procede admitir la presentación de una segunda solicitud de devolución de las mismas retenciones aunque se basen en argumentos nuevos. Lo contrario supondría anular una liquidación firme sin pasar por las vías procedimentales excepcionales que condicionan esa posibilidad."

En este estado de cosas, procede analizar la nueva doctrina expresada en la sentencia de 4 de febrero de 2021, para determinar si encaja de modo simple y sencillo con el ordenamiento jurídico, de modo que no plantee serias dudas su continuidad en el futuro mediante su reiteración o, por el contrario, la doctrina propuesta abre una pluralidad de cuestiones a resolver, que exigen, por un principio de prudencia, esperar a que el propio Alto Tribunal matice, aclare y especifique su nueva doctrina, apoyada, aquí y ahora, en una sola sentencia que "per se" no constituye jurisprudencia.

En efecto, la primera duda surge de la afirmación por la nueva doctrina de que:

"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."

Tal carácter taxativo sorprende cuando el artículo 83.1 de la LGT incluye en el ámbito de la aplicación de los tributos "las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos", entre los cuales debe incluirse el poder instar la rectificación de su autoliquidación en cuanto perjudique sus intereses legítimos, tal como preceptúa el artículo 120.3 de la LGT.

Precepto este último que, además, habilita al Reglamento para regular el procedimiento que da cauce a dicho derecho, por lo que el procedimiento está previsto legalmente, aunque deslegalizado en su regulación. Y así el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1067/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, en el primer inciso del apartado 1 y en los apartados 2 y 3, todos, de su artículo 127, establece:

"1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. (...);

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."

Evidentemente, el procedimiento reglamentario requiere, en todo caso, de una comprobación de las circunstancias que justifican la rectificación pretendida.

Es lo cierto que la sentencia, en un caso particular en relación con el IIVTNU y teniendo en cuenta su especial situación de inconstitucionalidad declarada, ha podido apreciar lo indicado; pero es dudoso que sea extensible a cualquier rectificación de autoliquidación de cualquier tributo. En particular, el que no aprecie la sentencia la existencia de una liquidación porque, efectivamente, las operaciones de cuantificación de la deuda y los elementos determinantes de su cuantía no los fija la Administración, sino que vienen determinados en la autoliquidación, sin embargo, el acto administrativo que se produce por la Administración confirma y hace suyos dichas operaciones y elementos para que el interesado pueda ejercer la vía de recurso ordinaria y, con ello, satisfacer su derecho fundamental de acceso al proceso pudiendo discutir cualquier cuestión de la autoliquidación confirmada.

A mayor abundamiento, llevando la doctrina del Tribunal Supremo a sus últimas consecuencias, todo acto de aplicación de los tributos que sea denegatorio de la pretensión del obligado tributario y que no suponga una

liquidación "strictu sensu" podría llegar a entenderse que no puede generar un acto firme en perjuicio del obligado tributario, como las solicitudes de suspensión de ejecución de un acto, aplicación de un régimen fiscal concreto, etc. La segunda duda se plantea cuando la sentencia que crea nueva doctrina afirma:

"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..."

Por un lado, tenemos los datos y circunstancias sobrevenidas relevantes para la devolución, que habrá que delimitar conceptualmente del supuesto de revocación de las "circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular [que] pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado", explicitado en el artículo 219.1 de la LGT, pues una confusión de ambos supuestos podría suponer incompetencia por razón de la materia.

Por otro lado, tenemos los nuevos argumentos que, aparentemente, permitirán al obligado plantear reiteradamente la misma petición con otro argumento distinto al anterior sin que se convierta la resolución en firme hasta que en alguno de ellos le reconozca la razón aún parcial la Administración y dicte una liquidación provisional. Lo que plantea una duda desde la óptica del derecho fundamental del artículo 24 de la Constitución Española, desde su vertiente de acceso al proceso. En efecto, la solución propuesta por el Tribunal Supremo no aclara si esa no firmeza le impide al obligado recurrir en vía administrativa el primer acto no firme, o si se lo permite, no obstante, supondrá la firmeza del acto tras su revisión. Incluso, es dudoso que sea respetuoso con el derecho al proceso del obligado tributario, fomentar la dinámica de que entre en un bucle permanente de diferentes argumentaciones tendentes a la rectificación de la autoliquidación, cuando lo cierto es que, una vez acceda al proceso, su pretensión de una concreta rectificación puede verse amparada no solo por los argumentos que haya podido exponer en vía administrativa, sino por cualquier otro sobre ese mismo elemento de la obligación tributaria que considera debe rectificarse. Vía judicial que podría ser mucho más ágil que la reiterativa vía administrativa propuesta por esta nueva doctrina del Tribunal Supremo.

Concluye la Directora General de Tributos que, por una cuestión de prudencia, en la medida que la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (r. c. 3816/2019), no ha sido reiterada y, por tanto, no constituye jurisprudencia, se considera adecuado mantener vigente la doctrina de la resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019 (RG 5674/2018).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. *Competencias de los órganos económico- administrativos.*

"1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de mayo de 2022, el Pleno de este Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

Segundo.

Se considera conveniente recordar los hechos a que se refieren las resoluciones del TEAR de Cataluña y del TEAR de Cantabria que han determinado el inicio del procedimiento de adopción de resolución en unificación de criterio regulado en el artículo 229.1.d) de la LGT.

A) Resolución del TEAR de Cataluña.

- El obligado tributario formuló el 19-11-2020 solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF, ejercicios 2016 y 2017, en la que postulaba la aplicación a la pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad Social del segundo criterio establecido por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de junio de 2020 (RG 2469/2020), concerniente a la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006 del IRPF, en tanto que había cotizado desde el 01/02/1963 hasta el 31/12/1966 a la Mutualidad Laboral de la Banca.

Previamente, el 10-04-2019, había solicitado la rectificación de la autoliquidación por el mismo concepto y períodos amparándose en la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) dictada en unificación de criterio, relativa a las cotizaciones a la Institución Telefónica de Previsión (ITP), y que consideraba aplicable en su condición de cotizante a la Mutualidad Laboral de la Banca. Esta solicitud fue desestimada por acuerdo notificado el 28-02-2020 con base en la Consulta vinculante V1578-19 de la DGT y en que el régimen de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006 es de <<aplicación exclusiva a "las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social", no existiendo previsión expresa para el caso de pensiones satisfechas por la Seguridad Social, aunque su perceptor hubiera realizado aportaciones a una mutualidad>>. No consta que este acuerdo desestimatorio fuera impugnado por el obligado tributario.

- La Administración tributaria acordó el 16-04-2021 la inadmisión a trámite de la solicitud, sin entrar a conocer de los fundamentos alegados por el obligado tributario, al amparo de lo dispuesto en la resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019 (RG 5674/2018), dictada en unificación de criterio, conforme a la cual "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".

B) Resolución del TEAR de Cantabria.

- El obligado tributario formuló el 16-07-2020 solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF, ejercicio 2018, en la que invocaba la aplicación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de junio de 2020 (RG 2469/2020), concerniente a la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006 del IRPF, en tanto que había cotizado desde el 01/05/1959 a la Mutualidad Laboral de la Banca.

Previamente, el 13-06-2019, había solicitado la rectificación de la autoliquidación por el mismo concepto y período amparándose en la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) dictada en unificación de criterio, relativa a las cotizaciones a la Institución Telefónica de Previsión (ITP), y que consideraba aplicable en su condición de cotizante a la Mutualidad Laboral de la Banca. Esta solicitud fue desestimada por acuerdo notificado el 18-12-2019 con base en la consulta V1578-19 de la Dirección General de Tributos conforme a la cual, considerando que las cantidades aportadas a la Mutualidad Laboral han tenido la naturaleza y el tratamiento fiscal propio de las cotizaciones a la Seguridad Social y que las prestaciones percibidas son prestaciones de la Seguridad Social, no se aprecia fundamento alguno, ni existe respaldo normativo expreso, para aplicar a la pensión percibida un tratamiento fiscal distinto al establecido con carácter general para las pensiones de la Seguridad Social, no resultando, por tanto, aplicable el régimen transitorio regulado en la DT 2ª de la LIRPF a la pensión por jubilación satisfecha por la Seguridad Social. Este acuerdo desestimatorio no fue impugnado por el obligado tributario.

- La Administración tributaria acordó el 04-02-2021 la desestimación de la solicitud con base en que el contribuyente había solicitado con anterioridad rectificación de la autoliquidación por el mismo concepto y período que fue desestimada mediante acuerdo que no fue recurrido y que, por tanto, devino firme, razón por la cual no puede ser revisado en vía administrativa cualquiera que sea la causa alegada, conforme a lo dispuesto en el artículo 213 de la Ley General Tributaria, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho (artículo 217 LGT), rectificación de errores (artículo 220 LGT) y recurso extraordinario de revisión (artículo 244 LGT).

Se observa, pues, que los supuestos de hecho de las resoluciones de los TEAR son semejantes en cuanto que en ambos casos (i) existió una primera solicitud de rectificación de autoliquidación invocando la aplicación de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF con base en el criterio establecido en la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) dictada en unificación de criterio; y (ii) dicha solicitud fue desestimada por no resultar de aplicación la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF. Sin embargo, la inaplicación, a juicio del órgano gestor, de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF, en el supuesto examinado por el TEAR de Cataluña, obedece a que tal Disposición no está prevista para pensiones satisfechas por la Seguridad Social, en tanto que en el analizado por el TEAR de Cantabria responde a esa misma razón y a que las cantidades aportadas a la Mutualidad Laboral han tenido la naturaleza y el tratamiento fiscal propio de las cotizaciones a la Seguridad Social.

Los casos examinados en las resoluciones de dichos TEAR se asemejan también en que tras la desestimación de la primera solicitud de rectificación de la autoliquidación se formuló una segunda invocando la aplicación de la doctrina establecida por el TEAC en su resolución de 1 de junio de 2020 (RG 2469/2020) concerniente a la Mutualidad Laboral de la Banca. Difieren, sin embargo, en que así como en el caso contemplado por el TEAR de Cataluña la segunda solicitud fue inadmitida a trámite al amparo de lo dispuesto en la resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019 (RG 5674/2018), dictada en unificación de criterio, conforme a la cual "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", en el examinado por el TEAR de Cantabria la segunda solicitud fue desestimada con base en la firmeza del primer acuerdo desestimatorio, siendo así que el cambio de criterio que supone la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020 sólo resulta aplicable para las actuaciones no firmes ni prescritas.

Así las cosas, tanto en el caso contemplado por el TEAR de Cataluña como en el examinado por el TEAR de Cantabria ha existido, pues, una primera solicitud de rectificación de autoliquidación con amparo en la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) desestimada por la Administración tributaria, y una segunda solicitud de rectificación de la misma autoliquidación invocando la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020 (RG 2469/2020), también rechazada (inadmitida en el caso analizado por el TEAR de Cataluña y desestimada en el del TEAR de Cantabria).

Presentadas las oportunas reclamaciones económico-administrativas frente al rechazo de la segunda solicitud de rectificación de la autoliquidación el TEAR de Cataluña y el TEAR de Cantabria llegan a conclusiones distintas, a saber:

- El TEAR de Cataluña, en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. casación 3816/2019), desestima la reclamación, confirmando el acto impugnado, al entender que las dos solicitudes de rectificación de autoliquidación se formularon con la triple identidad de sujeto, hechos y causa de pedir. En este sentido, en opinión del TEAR la segunda solicitud no puede considerarse nueva porque (i) pretende lo mismo que la primera, la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación en interpretación de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF y (ii) la interpretación por el TEAC de dicha Disposición Transitoria 2ª contenida en la resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) no ha variado en la resolución de 1 de junio de 2020 (RG 2469/2020).

- El TEAR de Cantabria considera que se dan en el caso examinado las circunstancias contempladas en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. casación 3816/2019) y estima en parte la reclamación concluyendo que la oficina gestora debió resolver la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación aplicando los criterios del TEAC establecidos en la resolución de 1 de junio de 2020 (RG 2469/2020). Argumenta el TEAR, para llegar a la conclusión anterior, que "...al caso que nos ocupa le es de aplicación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en el sentido de que el contribuyente puede solicitar una segunda vez la rectificación de la autoliquidación presentada, sin que a ello le afecte la firmeza de la anterior resolución denegatoria, siempre que la nueva solicitud incorpore argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas relevantes para la devolución instada. Y resulta evidente que la primera solicitud se sustentó en la resolución del TEAC de 05/07/2017 relativa al supuesto de una pensión de jubilación de la Seguridad Social en parte procedente de aportaciones a la extinta Institución Telefónica de Previsión (ITP), desestimándose por la oficina gestora en base a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1578-19, de 26/06/2019. Mientras que la nueva solicitud se fundaba concretamente en la nueva doctrina del TEAC específicamente establecida para el supuesto de pensiones de jubilación de la Seguridad Social en parte procedentes de aportaciones a las extintas Mutualidades Laborales".

La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT coincide con la postura del TEAR de Cataluña en el sentido de que que ambas solicitudes de rectificación (i) pretendían lo mismo, la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación, y (ii) se fundamentan en la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF y en la interpretación que de la misma ha dado el TEAC en sus resoluciones, criterio interpretativo que no ha variado entre una y otra solicitud de rectificación.

La Directora General de Tributos, por su parte, considera adecuado, por una cuestión de prudencia, en la medida que la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (r. c. 3816/2019), no ha sido reiterada y, por tanto, no constituye jurisprudencia, mantener vigente la doctrina de la resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019 (RG 5674/2018).

Tercero.

La cuestión controvertida consiste, pues, en determinar la procedencia de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), de conformidad con la resolución dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020, cuando ha existido una primera basada en el derecho a la aplicación de dicha

Disposición Transitoria Segunda LIRPF, de conformidad con la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, que fue desestimada sin que se interpusiera recurso frente a la misma.

Para dar respuesta a la cuestión controvertida se hace necesario acudir a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2021 (rec. cas. 3816/2019) en la que se planteaba como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente:

"[...] 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".

Señala la sentencia en su Fundamento de derecho quinto lo siguiente:

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 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.

f) el efecto o la finalidad de esa autodenominada liquidación no ha sido aclarado o explicado suficientemente por la Administración municipal, ni en la lacónica y automática liquidación -copia absoluta de los términos de la autoliquidación-, ni aun en la vía revisora de preceptivo tránsito, en la que se supone un mayor conocimiento de las nociones jurídicas, que hacen descansar la improcedencia de la solicitud de rectificación -por la vía del silencio negativo cuando la reclamación fue interpuesta- en la existencia de un acto de liquidación firme y consentido, sin indagar antes en la verdadera entidad y efectos propios de ese acto, aparentemente inocuo o irrelevante, en la fisonomía del procedimiento en que se dicta.

Así, parece que el propósito, al menos velado, de tal liquidación, bien pudo ser el de crear ad hoc un acto que pudiera originar la firmeza oclusiva, esto es, la conversión de un acto puramente denegatorio de la solicitud de rectificación instada sobre la propia autoliquidación -un acto debido del contribuyente-, en un acto de oficio, de gravamen, de naturaleza administrativa, pero sin cambiar materialmente el contenido y efectos de la mera denegación.

g) Ese mismo acto sería recurrible, en vía judicial, por denegar la devolución pedida por el sujeto pasivo. Pero, en la idea que late en la resolución del TEAM de Madrid, también lo podría ser, eventualmente, por ese

segundo pronunciamiento o acto de decisión, que carece de contenido propio, según hemos razonado. No hay, a tal efecto, dos decisiones que converjan o se confundan, determinando la necesidad de otras tantas impugnaciones.

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.

No en vano, esa facultad que reconocemos, en atención a la concurrencia de hechos nuevos -siempre dentro del plazo estructural de la prescripción-, no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción.

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.

Por tanto, el efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT, no juega en este asunto, puesto que el objeto sobre el que recae no coincide con el del caso que ahora enjuiciamos. Así, el precepto señala que: "[...]3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante 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 [...]", toda vez que, como se ha razonado ampliamente, no puede ser caracterizado como un acto de aplicación de los tributos -en tanto concreta manifestación de la potestad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación- el contenido así llamado en el acto que desestimó la solicitud de rectificación instada en primer lugar.

3) Es de advertir, además, que el escrito de oposición del Ayuntamiento de Madrid se limita a sostener, apodícticamente, que se dictó una liquidación firme, a la que nos hemos referido constantemente, que no fue recurrida y que tal circunstancia impediría, al margen de toda otra consideración, el éxito de la acción de contrario, tesis que no sustenta en argumentos jurídicos de peso que pudieran refutar los aducidos de contrario. Esto es, que el hecho de que se denomine liquidación a un acto dado no le confiere, per se, al margen de su contenido, procedimiento y efectos, naturaleza de tal.

Ello al margen de que se argumenta, con carácter subsidiario, que la segunda solicitud -aun en la hipótesis de que no tropezara con la dificultad del acto firme-, no añade un contenido propio distinto del motivador de la primera, por el solo hecho de que se fundamenta en el conocimiento por el sujeto pasivo del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la norma foral guipuzcoana equivalente a los artículos 107 y 100.2 de la LHHLL, siendo así que, en ese momento, aun no se había declarado constitucionalidad alguna.

Pues bien, tal argumento que no es muy convincente, visto desde la perspectiva del éxito que alcanzó tal cuestión y otras varias, y el amplio conocimiento actual -no corregido aún por el legislador- de que la ley no ampara el gravamen de manifestaciones inexistentes o ficticias de capacidad económica, como resulta ser, indiscutiblemente, el caso de fondo, aquí mediatamente presente. Además, no se comprende la diferencia de situación -para integrar la sustantividad propia o diferencia de perspectiva requerida para la segunda solicitud- exigir la sentencia firme del Tribunal Constitucional, sin que sirviera a tal fin el hecho de que ya se hubiera elevado cuestión judicial al respecto, lo que puede impulsar razonable y legítimamente una nueva solicitud.

Y recoge en su fundamento de derecho sexto la siguiente doctrina (el subrayado es añadido):

"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.

A este efecto, no es de menor importancia resaltar que tal cuestión suscitada por el Juzgado de esta jurisdicción de San Sebastián determinó, más tarde, de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, como también es necesario recordar que fueron anuladas las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, asimismo, la Ley de Haciendas Locales, que aquí se controvierte en el fondo".

Este Tribunal Central ya ha aplicado en diversas ocasiones la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. casación 3816/2019) en resoluciones que constituyen doctrina administrativa. Así, por ejemplo, la resolución de 22 de abril de 2021 (RG 6589/2017) concluyó, en el fundamento de derecho sexto, lo siguiente (la negrita es añadida):

<<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 art. 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.

En este sentido, 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 complementaria del interesado, nada impediría, según el TS, la presentación de una nueva solicitud, en tanto no se hubiera consumido el plazo de prescripción.

Ahora bien, hay que señalar que, en el Auto de admisión del recurso de casación (de 16/01/2020), se acota su interés del siguiente modo (el subrayado es nuestro):

"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 [...]"

Es por eso que en la Sentencia de 04/02/2021 se indica expresamente que "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,..."

Y este Tribunal Central considera que justamente ahí está la razón por la que debe estimarse correcta la inadmisión decretada por la Oficina Gestora de la segunda solicitud de Rectificación de Autoliquidación: no se incorporaron argumentos o datos nuevos en relación a la primera, como más arriba se expuso, sino que el interesado se limitó a reiterar su petición de devolución del ingreso que consideraba indebido de la declaración complementaria en base a las mismas razones y argumentos que ya había efectuado en su primer escrito, consistentes en que:

"las nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y especialmente de las consecuencias previstas en caso de incumplimiento, vulneran la Constitución española de 1978, así como el Derecho de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos".

En consecuencia, y por todo lo que antecede, se desestiman las alegaciones realizadas sobre este asunto, declarando correcta la inadmisión de la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación instada por el IRPF 2012 ante la Administración tributaria, habiendo devenido firme la primera por falta de recurso contra el Acuerdo desestimatorio. Y no siendo por tanto necesario entrar a resolver todas las demás cuestiones planteadas en la reclamación 00/5827/2018 por los motivos expuestos>>.

En la resolución de 20 de diciembre de 2021 (RG 5829/2017), que reitera el criterio de otra de igual fecha (RG 5462/2017), también nos referimos a la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. casación 3816/2019) en un supuesto en el que una primera solicitud de devolución, presentada con la autoliquidación a través del Modelo 210, fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada que finalizó con una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente y que devino firme. Concluimos que no procedía admitir la presentación de una segunda solicitud de devolución de las mismas retenciones aunque se base en argumentos nuevos pues lo contrario supondría anular una liquidación firme sin pasar por las vías procedimentales excepcionales que condicionan esa posibilidad.

Decíamos en dicha resolución:

<< TERCERO: (.....)

La diferencia de criterio entre el reclamante y la AEAT se centra, como ya se ha expuesto, en si tras la firmeza del acto administrativo a través del que la Administración denegó la primera de las solicitudes de devolución cabe formular una segunda solicitud de la misma devolución.

Adelantemos que este Tribunal considera que la contestación a esta cuestión ha de ser negativa en el caso que nos ocupa, tal y como apreció la AEAT en el acuerdo recurrido, en atención a la firmeza del acto administrativo que ya resolvió la cuestión de fondo que se volvió a plantear por segunda vez a través de una segunda resolución análoga a la primera, ya que lo contrario supondría tanto como dejar abierta, sine die, la posibilidad de revertir el contenido de actos administrativos firmes, posibilidad que nuestro derecho tan sólo deja abierta a través de los procedimientos especiales previstos en los artículos 217 LGT (declaración de nulidad de pleno derecho) y 220 LGT (rectificación de errores), o bien, si concurrieran los motivos tasados, vía recurso extraordinario de revisión del artículo 244 LGT.

Ello no significa que sea siempre imposible, dentro del plazo de prescripción, reiterar una misma solicitud de devolución antes denegada, de modo que el derecho material a la obtención de devoluciones que sean procedentes flexibilice la rigidez formal de la general inmodificabilidad de los actos administrativos firmes.

Se trata de una manifestación más de la tensión entre la seguridad jurídica y la justicia material. La seguridad jurídica exige, en este caso, exige que un acto administrativo firme sea inmodificable por una actuación posterior, sea esta de un contribuyente o de un particular (salvo por las vías procedimentales excepcionales previstas en los artículos 217 y siguientes de la LGT), mientras que la justicia material demandaría que quien crea que ostenta un derecho negado por un acto administrativo firme puede defenderlo.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente la sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019), sentando las pautas y requisitos en los que puede ser aceptable que la mencionada tensión ceda en favor de la justicia material, y sea posible que una nueva actuación de un contribuyente (una nueva solicitud de rectificación de autoliquidación en el caso analizado por el Tribunal Supremo) que modifique las conclusiones alcanzadas por un acto administrativo firme previo.

De inicio, debe dejarse claro que el alto Tribunal se pronuncia sobre una situación procedimental diferente a la que aquí tenemos. Se pronuncia sobre la inmodificabilidad de un acto administrativo que denegaba una solicitud de rectificación de autoliquidación del contribuyente, de modo que confirmaba dicha autoliquidación.

Sin embargo, en el presente caso, el acto cuya firmeza se pretende pasar por alto es el acuerdo que ponía fin a un procedimiento de comprobación limitada que, practicando una liquidación diferente a la formulada por el contribuyente a través de la presentación del modelo 210, determina una cantidad a devolver distinta de la autoliquidada por el contribuyente. Como ya hemos dicho, este acto administrativo comprueba la autoliquidación del

IRNR formulada por contribuyente, y la corrige, y lo hace, como después diremos, a través de una vía procedimental prevista en nuestro ordenamiento, de modo que sin la liquidación provisional practicada (la incorporada al acto firme de referencia) la Administración se hubiera visto avocada a devolver la cantidad autoliquidada por el reclamante en su modelo 210.

No obstante, la cita de esta sentencia es muy relevante, ya que muestra cómo, con independencia del debate procedimental que suscita el reclamante (si su presentación del Modelo 210 es, como formalmente es, una autoliquidación del IRNR, o si es una solicitud de ingresos indebidos) el contenido de la actuación administrativa que concluye en un acto administrativo firme, y la nueva autoliquidación que prescinde del pronunciamiento de dicho acto administrativo, confirman el pronunciamiento de la AEAT que aquí se discute, esto es, que no cabe desconocer la firmeza de la liquidación ya practicada por la Administración con una nueva autoliquidación del impuesto.

Según se expone en el Fundamento de Derecho Primero:

"El objeto de este recurso de casación consiste en dilucidar si la sentencia que se impugna es conforme o no a derecho al adoptar la decisión en que funda su desestimación del recurso de apelación, lo que implica determinar si las entidades ahora recurrentes, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, podían, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud."

Esta sentencia analiza un caso que no es coincidente con el que aquí nos ocupa (de ahí que se alcance una solución diferente), pero marca claramente las pautas a seguir.

El supuesto enjuiciado por la citada sentencia se resume así:

- La interesada en el procedimiento presentó la correspondiente autoliquidación del tributo (en ese caso, el IMIVTNU, conocida como "plusvalía municipal") y, con posterioridad, instó la rectificación de dicha autoliquidación entendiéndolo que con el impuesto se gravaba una minusvalía no expresiva de capacidad contributiva alguna.

- Se dictó resolución por el Director de la Agencia Tributaria de Madrid, desestimando la solicitud de rectificación presentada determinando la procedencia de una cantidad idéntica a la autoliquidada y, añadiendo que: "...toda vez que dicha cantidad se ingresó en fecha 27 de febrero de 2012 mediante autoliquidación nº ...41, procede el archivo de las actuaciones".

- Contra dicha resolución se presentó reclamación que fue objeto de inadmisión por extemporaneidad, circunstancia que no se discute en la sentencia.

- Posteriormente, se presentó una segunda solicitud de devolución de ingresos indebidos desestimada, tácitamente, por silencio administrativo.

- Se interpuso nueva reclamación contra la desestimación tácita de la solicitud y, a posteriori, se inadmitió la segunda solicitud mediante resolución del Director de la Agencia Tributaria de Madrid.

En el Fundamento de Derecho QUINTO, el Alto Tribunal deja claro las particularidades propias del caso de autos (subrayados de este TEAC):

"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 [...]"

Pues bien, ninguna de estas dos particularidades concurren en nuestro caso. No solo eso, sino que se dan las circunstancias cuya ausencia motiva el fallo del Tribunal Supremo, de forma que la doctrina que sienta confirma, a contrario sensu, el acuerdo de la AEAT que aquí se analiza.

- En primer lugar, por lo que respecta a la primera precisión elemental, el caso enjuiciado por el Tribunal Supremo se parte de la finalización de un primer procedimiento de rectificación de autoliquidación mediante resolución a la que no se puede considerar que contenga, estricto sensu, un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 LGT, esto es, no se procedió por la Administración a una cuantificación y determinación de

la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar. La desestimación confirmó lo autoliquidado por el contribuyente, por lo que, afirma la sentencia:

"lo que 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;"

Así, la resolución del primer procedimiento se limita a desestimar la solicitud de rectificación presentada, determinando una deuda coincidente con la autoliquidada por la recurrente y archivando la misma por haberse efectuado el ingreso de dicha cuantía. Esta circunstancia se recoge por el Tribunal Supremo de la siguiente forma:

"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 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.

f) El efecto o la finalidad de esa autodenominada liquidación no ha sido aclarado o explicado suficientemente por la Administración municipal, ni en la lacónica y automática liquidación -copia absoluta de los términos de la autoliquidación-, ni aun en la vía revisora de preceptivo tránsito, en la que se supone un mayor conocimiento de las nociones jurídicas, que hacen descansar la improcedencia de la solicitud de rectificación -por la vía del silencio negativo cuando la reclamación fue interpuesta- en la existencia de un acto de liquidación firme y consentido, sin indagar antes en la verdadera entidad y efectos propios de ese acto, aparentemente inocuo o irrelevante, en la fisonomía del procedimiento en que se dicta.

Así, parece que el propósito, al menos velado, de tal liquidación, bien pudo ser el de crear ad hoc un acto que pudiera originar la firmeza oclusiva, esto es, la conversión de un acto puramente denegatorio de la solicitud de rectificación instada sobre la propia autoliquidación -un acto debido del contribuyente-, en un acto de oficio, de gravamen, de naturaleza administrativa, pero sin cambiar materialmente el contenido y efectos de la mera denegación.

g) Ese mismo acto sería recurrible, en vía judicial, por denegar la devolución pedida por el sujeto pasivo. Pero, en la idea que late en la resolución del TEAM de Madrid, también lo podría ser, eventualmente, por ese segundo pronunciamiento o acto de decisión, que carece de contenido propio, según hemos razonado. No hay, a tal efecto, dos decisiones que converjan o se confundan, determinando la necesidad de otras tantas impugnaciones."

En consecuencia, no se ha producido, en ningún caso, fuere cuál fuere el cauce procedimental que guiaba la tramitación, ni en relación con la solicitud inicial, ni respecto de la solicitud de devolución reiterada, la desestimación presunta de las mismas, sino expresa, mediante liquidación provisional finalizadora de los procedimientos de comprobación limitada iniciados.

Esta constituye la primera diferencia sustancial entre ambos supuestos, por cuanto, en la sentencia se afirma que:

"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."

Siguiendo las pautas que llevan a esta sentencia a aceptar que se reproduzca la solicitud de devolución, en el presente caso debe negarse esa posibilidad, ya que adquirió firmeza un acto administrativo que contenía una liquidación en un sentido jurídicamente reconocible (parafraseando la sentencia). Veamos.

El reclamante presentó una autoliquidación, a través del Modelo 210, de su Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Aplica un tipo de gravamen del 1%, consigna la retención soportada, y autoliquida un importe a devolver por la diferencia.

Para comprobar el acomodo a derecho de esta autoliquidación la AEAT inicia un procedimiento de comprobación limitada, con una propuesta de liquidación que se motiva del siguiente modo:

"Para que las instituciones de inversión colectiva residentes en Terceros Estados, puedan hacer valer sobre la base de lo previsto en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de movimiento de capitales, el derecho a recibir un tratamiento equivalente al que reciben los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por las ICC residentes en territorio español, deberán acreditar respecto de cada ejercicio completo correspondiente a las solicitudes de devolución presentadas, los requisitos que a continuación se detallan y que permiten concluir que las mismas están en una situación equivalente a las homónimas españolas.:

1) Certificación de las retenciones soportadas.:

2) Cumplir con todos los requisitos de carácter financiero exigidos por la normativa española reguladora de estas entidades a) Existencia de un número mínimo de partícipes o accionistas b) Tenencia de un patrimonio mínimo c) Carácter abierto de la IIC d) Requisitos relativos al objeto de las inversiones, la diversificación de riesgos, autorización y supervisión, e información y transparencia e) Tributación similar de los dividendos de las IIC.

En el presente expediente procede desestimar la solicitud de devolución, dado que no figura como aportada la siguiente documentación.

A) El certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro en la que se manifiesta que el fondo cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE."

A esa propuesta de liquidación le acompaña una página en la que, a doble columna, se confronta la liquidación practicada por el contribuyente y la que, en su sustitución, realiza la AEAT. En esta nueva liquidación se sustituye el tipo de gravamen del 1% utilizado por el reclamante por el tipo de gravamen del 21 %, diferencia que supone que el "Importe a devolver" en la nueva liquidación realizada por la AEAT sea de 0,00 euros.

Posteriormente se dicta acuerdo de liquidación provisional, en el que se expone lo siguiente:

"- Vistas las alegaciones presentadas, estas han sido desestimadas en base a la motivación que a continuación es objeto de exposición.

- Para que las instituciones de inversión colectiva residentes en Terceros Estados, puedan hacer valer sobre la base de lo previsto en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la libertad de movimiento de capitales, el derecho a recibir un tratamiento equivalente al que reciben los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por las ICC residentes en territorio español, deberán acreditar respecto de cada ejercicio completo correspondiente a las solicitudes de devolución presentadas, los requisitos que a continuación se detallan y que permiten concluir que las mismas están en una situación equivalente a las homónimas españolas.:

1) Certificación de las retenciones soportadas.:

2) Cumplir con todos los requisitos de carácter financiero exigidos por la normativa española reguladora de estas entidades a) Existencia de un número mínimo de partícipes o accionistas b) Tenencia de un patrimonio mínimo c) Carácter abierto de la IIC d) Requisitos relativos al objeto de las inversiones, la diversificación de riesgos, autorización y supervisión, e información y transparencia e) Tributación similar de los dividendos de las IIC.

En el presente expediente, dado que no queda acreditado que concurren los elementos que determinan que se trata de una entidad comparable a una IIC constituida con arreglo a la Ley 35/2003, procede practicar liquidación provisional en la que se desestima la solicitud de devolución presentada.

- El principio de no discriminación aplicado por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, en el que se basan las solicitudes de devolución no implica que los pagos de dividendos a IIC residentes en Estados miembros hubieran de estar excluidos de retención, por lo que las retenciones ingresadas por las entidades pagadoras no constituyen ingresos indebidos. Como ha manifestado el TEAC en distintas resoluciones, al haberse practicado la retención de acuerdo con la normativa aplicable, el procedimiento adecuado para solicitar la devolución es la presentación de la declaración modelo 210, que es el procedimiento derivado de la aplicación de la normativa del impuesto."

El acuerdo se completa con la nueva liquidación practicada, ya descrita. Como vemos, en el caso que nos ocupa sí hubo una liquidación en el sentido del artículo 101.1 de la LGT, que indica que:

1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria."

Podemos afirmar que, al contrario de lo que sucedió en el caso enjuiciado por el TS, aquí sí hubo una "liquidación en un sentido jurídicamente reconocible", sí existió una liquidación (firme) en sentido propio, y que se ha cuantificado la deuda en términos diferentes a los que determinó la autoliquidación presentada.

Asimismo, se realizó tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, el de comprobación limitada.

Y también podemos afirmar que la citada liquidación sí es el fruto de una comprobación fáctica, que comportó novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante, al poner de manifiesto que no se había acreditado la necesaria concurrencia de una serie de requisitos para que algún elemento de la autoliquidación (el tipo de gravamen del 1% propio del régimen especial de tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva) que se explicitan ya en la propuesta de liquidación, dando oportunidad de probar su existencia.

Por tanto, y en contra de lo que hizo afirmar al TS que "En suma, no se comprueba nada" en el presente caso sí hay plena comprobación.

El resultado de esa comprobación no es la confirmación de lo previamente autoliquidado por el contribuyente, sino todo lo contrario, su plena modificación.

Se dan, por tanto, los requisitos necesarios para que no pase por alto la firmeza del acuerdo de liquidación provisional.

En conclusión, sí ha existido, en el caso que nos ocupa, una resolución con liquidación provisional, en sentido auténtico y propio, jurídicamente reconocible, en los términos del artículo 101 LGT, dictada tras un procedimiento de comprobación limitada, con los efectos preclusivos previstos en el artículo 140 LGT.

Por otro lado, la sentencia versa sobre un cauce procedimental distinto al que aquí nos ocupa, como es un procedimiento de rectificación de autoliquidación.

En el presente supuesto, tal y como se expone en esta resolución, se inició un procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa del tributo (artículos 31 y 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGAT) iniciado mediante la presentación de una autoliquidación, en este caso, el modelo 210, de la que resulta una cantidad a devolver.

Así fue iniciado por la entidad reclamante y tramitado por la AEAT. Consecuencia de ello, fue la iniciación de los procedimientos de comprobación limitada (artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAT) mediante la notificación de la propuesta de liquidación, tras la cuál, se dictaron las liquidaciones provisionales antes identificadas.

En cualquier caso, como ya hemos indicado, poca trascendencia tiene a estos efectos la discusión sobre el cauce procedimental utilizado por la reclamante, toda vez que, en ambos casos, el procedimiento habría finalizado con la notificación del inicio del procedimiento de comprobación limitada como, de facto, ha ocurrido (véanse artículos 127 LGT y 128.3 RGAT).

- En segundo lugar, tampoco se produce, a sensu contrario, el segundo elemento nuclear de la doctrina del TS que permite aceptar una reiteración de la misma solicitud es claro en la sentencia de casación:

" (...;) 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 [...]"

La relevancia de este segundo requisito es desarrollada por la sentencia:

"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.

No en vano, esa facultad que reconocemos, en atención a la concurrencia de hechos nuevos -siempre dentro del plazo estructural de la prescripción-, no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción.

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.

Por tanto, el efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT, no juega en este asunto, puesto que el objeto sobre el que recae no coincide con el del caso que ahora enjuiciamos. Así, el precepto señala que: "[...]3. Cuando el acto de aplicación de los ributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante 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 [...]", toda vez que, como se ha razonado ampliamente, no puede ser caracterizado como un acto de aplicación de los tributos -en tanto concreta manifestación de la potestad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación- el contenido así llamado en el acto que desestimó la solicitud de rectificación instada en primer lugar..."

De lo extractado se desprende que, la concurrencia de nuevos argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas que fundamenten una segunda solicitud de devolución, entre los cuáles incluye la sentencia, el dictado de resoluciones judiciales que hayan afectado a la cuestión planteada, únicamente resulta viable en aquellos supuestos en los que no exista una liquidación, como tal considerada, que haya devenido firme en vía administrativa.

A sensu contrario, la firmeza en vía administrativa de un acto de liquidación veda la presentación de una solicitud reiterada de devolución, aún cuando, hayan acaecido nuevos argumentos, datos o circunstancias que, de forma sobrevenida afecten a la cuestión planteada, y ello, sin perjuicio de la posibilidad de plantear recurso extraordinario de revisión si concurrieren las causas tasadas por el artículo 244 LGT.

Es claro que en el presente caso que dichos hechos, circunstancias o datos nuevos no han sido invocados por la reclamante en la solicitud reiterada, ni en las alegaciones efectuadas ante la AEAT, ni ante este TEAC, no obstante, teniendo conocimiento de la sentencia anterior, este Tribunal considera oportuno concretar las circunstancias que imposibilitan su aplicación al caso que nos ocupa.

Por todo lo expuesto, existiendo, en el presente caso, por causa de la inacción de la reclamante, una liquidación firme en vía administrativa que deriva de un procedimiento de comprobación limitada, reuniendo los requisitos del artículo 101 LGT, no procede admitir la presentación de una segunda solicitud sobre la materia ya decidida en dicha liquidación firme.

Por tanto, este Tribunal rechaza las alegaciones de la entidad reclamante, confirmando la liquidación recurrida y desestimando la presente reclamación ante la existencia de un acto firme en vía administrativa que resolvió la cuestión planteada>>.

A la vista de la doctrina señalada, hemos de concluir en primer término que en los casos contemplados por los TEAR de Cataluña y Cantabria no existió una "liquidación en un sentido jurídicamente reconocible", toda vez que las primeras solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron desestimadas.

Se hace necesario examinar seguidamente si las segundas solicitudes fueron o no diferentes a las primeras, para lo cual habremos de discernir si incorporan o no argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada.

Ambas solicitudes de rectificación de la autoliquidación pretendían que se aplicaran las consecuencias de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la LIRPF a la pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad

Social al obligado tributario, que había realizado tiempo atrás, con anterioridad a 1999, aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca.

Las primeras solicitudes se basaron en la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), dictada en unificación de criterio, concerniente a un supuesto de cotización a la Institución Telefónica de Previsión (ITP). En esta resolución se fijó el siguiente criterio sobre la aplicabilidad de las previsiones de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF a la pensión de jubilación satisfecha por la Seguridad Social cuando habían existido aportaciones del trabajador a la ITP:

"Para determinar si resultan aplicables las previsiones contenidas en los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria Segunda de la ley 35/2006, a la pensión pública de jubilación que perciben los antiguos empleados de Telefónica, debe diferenciarse la parte de la pensión pública de jubilación que corresponde a aportaciones a la Mutuality Institución Telefónica de Previsión realizadas con anterioridad y con posterioridad al 1 de enero de 1979, puesto que la posibilidad de reducción al 75 por 100 de la pensión solo puede ser aplicable cuando las aportaciones no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible.

Consecuentemente, no resulta aplicable lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la parte de la pensión pública de jubilación que perciben de la Seguridad Social los antiguos empleados de Telefónica SA, por las aportaciones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1992 (fecha de su integración en la Seguridad Social) pues haciéndose estas aportaciones a Institución Telefónica de Previsión por sus trabajadores con carácter sustitutorio del Régimen General de la Seguridad Social para cubrir contingencias de muerte, jubilación e incapacidad de los empleados de la compañía, sí fueron objeto de minoración o deducción en la base imponible del Impuesto sobre su renta personal, desde 1 de enero de 1979, teniendo en cuenta la legislación vigente en cada momento (Ley 44/1978, Ley 18/1991, Ley 40/1998).

En cambio, la parte de la pensión que pueda corresponder a aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979, sí tiene derecho a la aplicación de las previsiones de los apartados 2 y 3 porque las aportaciones no eran deducibles, según la legislación vigente en el momento. En este caso, una vez acreditada por el interesado la fecha en que comenzó a hacer aportaciones a la ITP y el período por el que las estuvo haciendo, si no se pudiera acreditarse la cuantía concreta de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará como rendimientos del trabajo solo el 75 por ciento de la parte correspondiente de la pensión".

Debe recordarse también, a este respecto, la resolución de este Tribunal Central de 11 de marzo de 2019 (RG 3419/2018), dictada en unificación de criterio, en la que señalábamos:

"De la resolución de este Tribunal Central de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), dictada en unificación de criterio y concerniente a la pensión pública de jubilación que perciben de la Seguridad Social los antiguos empleados de Telefónica, S.A. que cotizaron a la extinta Institución Telefónica de Previsión antes de la integración de ésta en el Régimen General de la Seguridad Social, cabe inferir las conclusiones generales siguientes:

- Sólo la parte de la pensión de jubilación que se corresponda con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 es la que puede gozar de la reducción del 25 por 100, mientras que sobre la parte de la pensión que derive de las aportaciones posteriores al 1 de enero de 1999 no cabe reducción alguna y ha de integrarse al 100 por 100. Tal afirmación realizó, en efecto, este Tribunal Central en la resolución de 5 de julio de 2017 tras compartir plenamente la conclusión establecida en dicho sentido por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 26 de febrero de 2016 (Rec. nº 675/2014), y de Castilla La Mancha, de 11 de diciembre de 2015 (Rec. nº 467/2013).

- Una vez determinada la parte de la pensión de jubilación que se corresponde con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 deberá analizarse la legislación vigente en cada momento para determinar de dichas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 cuáles pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto del aportante y cuáles no, pues sólo a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración le resultará de aplicación la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, en sus apartados 2 y 3".

Las primeras solicitudes de rectificación pretendían, por tanto, que se aplicara el criterio de la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), mutatis mutandis, a la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social cuando las aportaciones han sido hechas a la Mutuality Laboral de la Banca en lugar de a la ITP.

La respuesta a estas primeras solicitudes fue desestimatoria por considerarse, a juicio del órgano gestor, que no resultaba de aplicación la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF con base en la Consulta vinculante de la DGT V1578-19, de 26 de junio de 2019, porque tal Disposición no estaba prevista para pensiones satisfechas por la Seguridad Social y porque las cantidades aportadas a la Mutuality Laboral habían tenido la naturaleza y el tratamiento fiscal propio de las cotizaciones a la Seguridad Social.

Las segundas solicitudes de rectificación se basaron en la resolución de este Tribunal Central de 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020), dictada en unificación de criterio, en la que la controversia se centraba en "determinar si a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social cuando anteriormente se han realizado aportaciones a la Mutuality Laboral de Banca le resulta aplicable la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017 relativa a los antiguos empleados de Telefónica y, en consecuencia, lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF".

En dicha resolución concluíamos diciendo:

"Podemos, por tanto, concluir que la situación de ITP y de la Mutuality Laboral de Banca no es la misma. La primera fue una Mutuality que actuaba como sustitutoria de la Seguridad Social, hasta que se integró en el Régimen General de la Seguridad Social con efectos de 1 de enero de 1992. La Mutuality Laboral de Banca, sin embargo, fue hasta 1966 un sistema de Previsión Social complementario y obligatorio de los Seguros Sociales y, a partir de 1967, pasó a ser una Entidad Gestora de la Seguridad Social, no pudiendo entenderse, por tanto, que desde esta fecha nos encontremos propiamente ante aportaciones a "mutualidades de previsión social" o ante prestaciones de "mutualidades de previsión social" a los efectos de la Disposición Transitoria segunda de la Ley 35/2006, toda vez que las cantidades aportadas han tenido la naturaleza de cotizaciones a la Seguridad Social y las prestaciones percibidas son prestaciones de la Seguridad Social.

Quiere ello decir que así como en el caso de la ITP, entre las aportaciones a dicha institución anteriores a su integración en la Seguridad Social en 1992 hubo algunas que no redujeron la base imponible del impuesto (las anteriores a la Ley 44/1978) y otras que sí (las posteriores a dicha norma), concurriendo las circunstancias señaladas en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 para la aplicación de los apartados 2 y 3 de la misma, en el caso de la Mutuality Laboral de Banca ninguna aportación a dicha institución anterior a su conversión en Entidad Gestora de la Seguridad Social en 1967 pudo minorar la base imponible del impuesto, razón por la cual no concurren las circunstancias contempladas en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, lo que supone que deba excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación correspondiente a dichas aportaciones anteriores a 1967".

Fijábamos finalmente los criterios siguientes:

"1.- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutuality Laboral de Banca a partir de 1 de enero de 1967 no resulta procedente la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, toda vez que dichas aportaciones tuvieron la naturaleza de cotizaciones a la Seguridad Social, debiéndose integrar, en consecuencia, en la base imponible del IRPF el 100 por 100 del importe percibido como rendimientos del trabajo.

2.- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutuality Laboral de Banca con anterioridad a 1 de enero de 1967 no concurren las circunstancias contempladas en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, lo que determina que deba excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones".

Así las cosas, hemos de concluir que las segundas solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron diferentes de las primeras, pues incorporaron, en palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. cas. 3816/2019), "argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada". Y es que las segundas solicitudes se fundamentaron en la resolución de este TEAC de 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020), inexistente al tiempo de dictarse los primeros acuerdos desestimatorios de la rectificación, que analizaba exactamente la situación del obligado tributario, relativa a la percepción de una pensión satisfecha por la Seguridad Social cuando habían existido aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante para toda la Administración tributaria por haberse dictado en unificación de criterio, y de la que se infería, tanto en el supuesto examinado por el TEAR de Cataluña como en el del TEAR de Cantabria que, por existir aportaciones a dicha Mutuality anteriores a 1 de enero de 1967, debía excluirse, en aplicación del apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones.

No podemos compartir, a este respecto, la postura del TEAR de Cataluña, secundada por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, cuando, en pretendida aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. casación 3816/2019), considera que la segunda solicitud no puede considerarse nueva porque (i) pretende lo mismo que la primera, la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación en interpretación de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF y (ii) la interpretación por el TEAC de dicha Disposición Transitoria 2ª contenida en la resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) no ha variado en la resolución de 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020).

Si bien es cierto que la segunda solicitud de rectificación, lo mismo que la primera, pretendía la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación en aplicación de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF, y que la interpretación por el TEAC de dicha Disposición Transitoria 2ª contenida en la resolución de 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020) no se opone ni contradice a la de la resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), no es menos cierto que la resolución de 1 de julio de 2020 completa la interpretación de la Disposición Transitoria reiteradamente citada para el caso concreto de las aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante para toda la Administración tributaria en los términos más arriba indicados. Esta última resolución fija, pues, doctrina vinculante específica sobre la aplicabilidad de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 en el caso concreto de pensiones de jubilación satisfechas por la Seguridad Social procedentes en parte de aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, en tanto que la de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) lo hacía para el supuesto de aportaciones a la ITP.

Tal como señala el TEAR de Cantabria en su resolución "... resulta evidente que la primera solicitud se sustentó en la resolución del TEAC de 05/07/2017 relativa al supuesto de una pensión de jubilación de la Seguridad Social en parte procedente de aportaciones a la extinta Institución Telefónica de Previsión (ITP), desestimándose por la oficina gestora en base a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1578-19, de 26/06/2019. Mientras que la nueva solicitud se fundaba concretamente en la nueva doctrina del TEAC específicamente establecida para el supuesto de pensiones de jubilación de la Seguridad Social en parte procedentes de aportaciones a las extintas Mutualidades Laborales".

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN PLENO, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1, letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de mayo de 2022, a iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria,

ACUERDA

unificar criterio en el sentido siguiente:

Cuando una primera solicitud de rectificación de autoliquidación por parte de un obligado tributario que realizó aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, conforme a lo señalado en la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, ha sido desestimada mediante resolución no recurrida, le es posible a dicho obligado solicitar por segunda vez dicha rectificación -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada- con base en el derecho a la aplicación de la citada Disposición Transitoria Segunda contemplado en la resolución - inexistente al tiempo de desestimarse la primera solicitud- dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.