TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia n.º 1192/2026 de 27 de octubre de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 260/2024

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Reserva de ley. Refromatio in peius. Tutela judicial efectiva. Derechos y garantías de los obligados tributarios. *Argumentos para anular la regulación de las autoliquidaciones rectificativas*. La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 117/2024, impugnando las disposiciones que introdujeron el sistema de autoliquidaciones rectificativas en el IVA, el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. La asociación solicitaba la anulación de esta regulación reglamentaria al considerar que desnaturalizaba el procedimiento tradicional de rectificación de autoliquidaciones, podía generar inseguridad jurídica y riesgos sancionadores para los contribuyentes, vulneraba la reserva de ley y restringía las garantías de tutela judicial efectiva y la prohibición de la *reformatio in peius*. Por su parte, la Abogacía del Estado defendió la legalidad del desarrollo reglamentario, al entender que contaba con cobertura suficiente en la Ley 13/2023 y en el art. 120 de la Ley General Tributaria. En los fundamentos jurídicos facilitados, el Tribunal considera que la habilitación legal permite establecer este sistema mediante la normativa propia de cada tributo y que el Real Decreto no excede los límites de la potestad reglamentaria. Asimismo, entiende que la implantación de las autoliquidaciones rectificativas no suprime las vías de impugnación ni menoscaba el derecho a la tutela judicial efectiva, y que la eventual imposición de sanciones no puede derivarse automáticamente de una rectificación improcedente, sino que exige acreditar y motivar la culpabilidad del obligado tributario. También rechaza que pueda apreciarse preventivamente una vulneración del principio de *reformatio in peius* por las posibles consecuencias de la aplicación del nuevo sistema.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.192/2026

Fecha de sentencia: 27/10/2026

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: 260/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 260/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1192/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 27 de octubre de 2026.

Esta Sala ha visto ha visto el recurso ordinario 260/2024 interpuesto por la procuradora doña Soledad Gallego Sallent, en nombre y representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, contra el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, sobre anulación de determinados preceptos relativos a la regulación de autoliquidaciones rectificativas.

Ha comparecido como parte demandada el abogado del Estado, en la representación que ostenta.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Mediante escrito presentado el 26 de marzo de 2024, la procuradora doña Soledad Gallego Sallent, en nombre y representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

SEGUNDO.-Con fecha 4 de abril de 2024, se dictó providencia acordando la admisión a trámite del presente recurso, acordándose requerir al Ministerio de Hacienda, a fin de que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo relativo a la resolución impugnada, bajo los apercibimientos a los que se refiere el art. 48 de la LJCA, debiendo igualmente practicarse los emplazamientos a que se refiere el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

TERCERO.-Recibido el expediente administrativo y comprobados los emplazamientos requeridos, mediante diligencia de ordenación de fecha 30 de enero de 2025, se confirió traslado a la parte actora a fin de que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda. Presentado escrito por la parte actora en fecha 6 de febrero de 2025 se solicitó la suspensión del plazo interesando completar el expediente administrativo.

La Administración demandada remitió nuevo expediente administrativo dándose traslado de nuevo a la parte actora para formalizar demanda en fecha 10 de febrero de 2025.

CUARTO.-Con fecha 7 de marzo de 2025, la parte actora presentó escrito evacuando el trámite conferido y presentando escrito de formalización de demanda, en el que solicitaba *«[q]ue tenga por presentado este escrito, con sus copias y documentos que lo acompañan, y previos los trámites oportunos, dicte en su día sentencia en la que declare la nulidad de las disposiciones finales 3 ª, 4 ª, 5 ª, 6 ª y 7ª del Real Decreto 117/2024 impugnado, por los distintos motivos enumerados en los fundamentos de derecho de esta*

demanda, y consecuentemente, declare la nulidad de los siguientes preceptos introducidos en el ordenamiento jurídico por dichas disposiciones finales: - Artículo 74 bis del reglamento del IVA. - Artículo 67 bis del reglamento del IRPF. - Artículo 59 bis del reglamento del Impuesto sobre Sociedades. - Artículos 44 bis, 140 bis, 147 bis, del reglamento de los Impuestos Especiales. - Artículo 3 bis del reglamento del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero. [...]».

QUINTO.-Mediante diligencia de ordenación de fecha 11 de marzo de 2025, se tuvo por formalizada la demanda por la parte actora, concediéndose el plazo de veinte días al abogado del Estado para contestar a la misma, lo cual efectuó mediante escrito presentado en fecha 9 de abril de 2025, en el que *solicitaba «[q]ue teniendo por presentado este escrito, se sirva a admitirlo y, que, tras los trámites oportunos, dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente. [...]».*

SEXTO.-Mediante decreto de fecha 10 de abril de 2025 se procedió a fijar la cuantía en indeterminada, concediéndose a la parte actora el plazo de diez días para presentar escrito de conclusiones, lo que efectuó mediante escrito presentado el 28 de abril de 2025.

Dado traslado para el mismo trámite a la parte demandada se presentó escrito en fecha 23 de mayo de 2025; por diligencia de ordenación de fecha 26 de mayo de 2025, se tuvo por evacuado el traslado conferido y quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación, votación y fallo.

SÉPTIMO. Por providencia de fecha 9 de julio de 2026, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 22 de septiembre de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-La Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante AEDAF) interpone recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE de 31 de enero).

La impugnación se limita a la Disposición final tercera *«Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , que introduce un nuevo artículo 74 bis en el vigente reglamento del IVA»;*a la Disposición final cuarta *«Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , que incorpora un nuevo artículo 67 bis en el vigente reglamento del IRPF»;*a la Disposición final quinta *«Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio , que introduce un nuevo artículo 59 bis en el vigente reglamento del Impuesto sobre Sociedades.»;*a la Disposición final sexta *«Modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio , que incorpora los nuevos artículos 44 bis , 140 bis , 147 bis, en el vigente reglamento de los Impuestos Especiales.»;*y a la Disposición final séptima *«Modificación del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto , con la que se redacta un nuevo artículo 3 bis en el vigente reglamento del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero.».*

SEGUNDO.- Escrito de demanda

La AEDAF en su escrito de demanda solicita la anulación del régimen jurídico incorporado por el Real Decreto 117/2024, en cuanto supone una modificación de las denominadas autoliquidaciones rectificativas.

Como primer motivo de impugnación, sostiene que la regulación reglamentaria desnaturaliza la institución tradicional de la rectificación de autoliquidaciones configurada históricamente como un mecanismo de protección del contribuyente y de acceso a la tutela judicial efectiva. El sistema anterior permitía al obligado tributario corregir errores o discrepar de la interpretación administrativa mediante una solicitud de rectificación que obligaba a la Administración a pronunciarse expresamente, generando un acto administrativo susceptible de revisión jurisdiccional. La nueva regulación sustituye el anterior procedimiento por una mera autoliquidación rectificativa equiparada a una autoliquidación ordinaria, privándola de su función garantista.

En segundo lugar, denuncia que la reforma altera sustancialmente el régimen de impugnación de las autoliquidaciones. Antes el contribuyente podía autoliquidar conforme al criterio administrativo y posteriormente discutirlo mediante una solicitud de rectificación sin riesgo sancionador. Con la nueva regulación, la discrepancia interpretativa debe canalizarse mediante una autoliquidación rectificativa que

produce efectos inmediatos y puede dar lugar posteriormente a regularizaciones y sanciones si la Administración rechaza el criterio defendido por el obligado tributario.

Como tercer argumento, afirma que la finalidad legal de la figura de la autoliquidación rectificativa era únicamente simplificar y agilizar la corrección de errores mediante un sistema único de modificación de autoliquidaciones, sin que la Ley 13/2023 alterase la naturaleza jurídica de los mecanismos de revisión ni eliminase el derecho a obtener una resolución administrativa previa sobre las discrepancias interpretativas. Considera que el reglamento excede la finalidad legal y transforma la autoliquidación rectificativa en un instrumento sustitutivo y excluyente del procedimiento tradicional de rectificación.

En cuarto lugar, dice que la regulación impugnada provoca una evidente reducción de los derechos y garantías de los contribuyentes. Destaca que la devolución derivada de la autoliquidación rectificativa puede realizarse de forma automática, sin pronunciamiento previo sobre el fondo de la controversia, lo que convierte al contribuyente que discrepa del criterio administrativo en potencial sujeto de un procedimiento sancionador por obtención indebida de devoluciones. De este modo, desaparece la posibilidad de plantear discrepancias jurídicas de forma transparente y sin riesgo sancionador.

En el quinto motivo, denuncia la vulneración del principio de reserva de ley. El artículo 120 de la LGT remite a la normativa propia de cada tributo la implantación obligatoria de las autoliquidaciones rectificativas y que, al afectar a la obligación de presentar autoliquidaciones, la materia queda reservada a la ley conforme al artículo 8 de la propia LGT. La imposición obligatoria y excluyente de este sistema mediante reglamento carece de cobertura legal suficiente y contradice además el artículo 221.4 de la LGT, que continúa remitiendo al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones para solicitar devoluciones de ingresos indebidos.

En sexto lugar, invoca la existencia de un exceso reglamentario o regulación *extra legem.*La Ley no prevé que la presentación de una autoliquidación rectificativa implique automáticamente una solicitud de devolución tramitada conforme al procedimiento general de devoluciones ni que sustituya el tradicional procedimiento de rectificación. Entiende que el reglamento introduce consecuencias jurídicas nuevas no contempladas por el legislador y modifica sustancialmente el régimen legal de revisión de autoliquidaciones sin habilitación suficiente.

Como séptimo motivo, sostiene que se vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Afirma que la nueva regulación dificulta que los contribuyentes puedan cuestionar judicialmente la interpretación administrativa de las normas tributarias, ya que para acceder a la jurisdicción deben asumir ahora el riesgo de presentar una autoliquidación rectificativa que puede ser posteriormente considerada incorrecta y dar lugar a sanciones. Considera que este riesgo genera un efecto disuasorio o inhibidor contrario al artículo 24 de la Constitución.

En octavo lugar, argumenta que el nuevo régimen obstaculiza el acceso al control judicial de la actuación administrativa. El procedimiento tradicional de rectificación obligaba a la Administración a dictar un acto administrativo expreso o presunto que podía ser impugnado. En cambio, la autoliquidación rectificativa puede desembocar únicamente en una devolución automática sin comprobación ni resolución previa, impidiendo al contribuyente obtener el acto administrativo necesario para acudir a los tribunales.

Como noveno motivo, denuncia la vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius.*Sostiene que quien promueve una rectificación para mejorar su situación jurídica puede acabar en una posición más gravosa si la Administración, tras devolver las cantidades solicitadas mediante la autoliquidación rectificativa, entiende posteriormente que la devolución era improcedente e inicia un procedimiento sancionador. A juicio de la recurrente, ello supone empeorar la situación del contribuyente por el mero hecho de haber ejercitado una vía de revisión destinada a cuestionar la corrección de la autoliquidación inicial.

En décimo y último lugar, invoca la vulneración de los principios de buena regulación y de jerarquía normativa. Señala que el sistema diseñado resulta confuso, genera desigualdades entre tributos y contribuyentes y dificulta la identificación del procedimiento aplicable en cada caso. Añade que la coexistencia de distintos mecanismos de rectificación y devolución, junto con la aparente contradicción entre los preceptos reglamentarios impugnados y el artículo 221.4 de la LGT, compromete la seguridad jurídica y evidencia la ilegalidad de la regulación reglamentaria impugnada.

TERCERO.- Contestación del abogado del Estado

La Abogacía del Estado solicita la íntegra desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la AEDAF.

Con carácter previo dice que la tesis de la demanda parte de una premisa errónea al afirmar que la autoliquidación rectificativa ha sido equiparada indebidamente a la autoliquidación ordinaria. Señala que toda autoliquidación, ya sea inicial, complementaria o rectificativa, posee la misma naturaleza jurídica, siendo la diferencia únicamente funcional. Añade que lo realmente pretendido por la recurrente es obtener para determinadas autoliquidaciones posteriores un tratamiento privilegiado distinto del aplicable al resto de autoliquidaciones.

Respecto de la vulneración del principio de reserva de ley, la figura de la autoliquidación rectificativa tiene cobertura directa en la Ley 13/2023, que modificó expresamente el artículo 120 de la LGT e introdujo esta modalidad en una norma con rango legal. La reserva de ley queda plenamente satisfecha porque la institución se crea por ley y son posteriormente los reglamentos de cada tributo los que concretan su aplicación en el ámbito de la gestión tributaria.

La propia LGT incorporó una disposición adicional vigésima sexta conforme a la cual, cuando la normativa de un tributo establezca la utilización de autoliquidaciones rectificativas, todas las referencias efectuadas en el ordenamiento a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones deben entenderse hechas a aquellas. Descarta toda contradicción entre el nuevo régimen y el artículo 221.4 de la LGT.

Rechaza que exista un supuesto de regulación *extra legem.*Afirma que la conexión entre la rectificación y la devolución solicitada ha existido tradicionalmente en el sistema tributario y que esa vinculación ya se producía reglamentariamente en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en el Reglamento General de Gestión e Inspección. Por ello entiende que el nuevo desarrollo reglamentario no introduce consecuencias jurídicas nuevas ni excede la habilitación legal recibida.

En relación con la vulneración de la tutela judicial efectiva, sostiene que toda la demanda descansa sobre una hipótesis futura e incierta: la eventual imposición de una sanción tributaria derivada de una autoliquidación rectificativa. La legalidad de una disposición reglamentaria no puede juzgarse a partir de actos administrativos hipotéticos todavía inexistentes y que cualquier eventual sanción debería ser examinada, en su caso, mediante la impugnación del correspondiente acto sancionador.

Niega que la posición jurídica del contribuyente se vea alterada por la reforma. Mantiene que el obligado tributario sigue pudiendo presentar una autoliquidación inicial conforme al criterio administrativo y posteriormente formular una autoliquidación rectificativa exponiendo su discrepancia jurídica. Añade que la autoliquidación rectificativa no tiene naturaleza sustitutiva ni elimina la autoliquidación original del mundo jurídico.

El nuevo sistema permite expresar plenamente las discrepancias interpretativas del contribuyente. Señala que los modelos de declaración prevén expresamente la consignación de los motivos de rectificación y que el obligado tributario puede formular alegaciones y manifestaciones en cualquier procedimiento de comprobación posterior, así como impugnar las resoluciones que se dicten por vía económico-administrativa y jurisdiccional. Esto descarta que se haya cercenado el acceso a la revisión administrativa o judicial.

Rechaza la premisa de que las autoliquidaciones rectificativas generen devoluciones automáticas. Expone que su presentación da inicio a un procedimiento de devolución susceptible de comprobación administrativa y que, precisamente en los supuestos de discrepancia jurídica con el criterio administrativo, lo previsible sería la apertura de actuaciones de comprobación y la denegación motivada de la devolución, con posibilidad de recurso posterior.

Respecto del riesgo sancionador invocado por la demandante, no existe modificación alguna del régimen sancionador tributario. Destaca que permanecen inalterados tanto los tipos infractores como los elementos subjetivos de la responsabilidad tributaria, especialmente las exenciones de responsabilidad derivadas de la interpretación razonable de la norma previstas en el artículo 179 de la LGT. Es infundada la afirmación de que toda discrepancia interpretativa formulada mediante autoliquidación rectificativa conlleve o favorezca automáticamente la imposición de sanciones.

La tesis de la demanda supone aceptar implícitamente que un contribuyente pueda solicitar devoluciones improcedentes mediante una solicitud de rectificación sin asumir las consecuencias derivadas de una actuación negligente. Tanto en el sistema anterior como en el actual únicamente procede la sanción cuando concurren los requisitos legales de culpabilidad, sin que el procedimiento utilizado para rectificar resulte determinante por sí mismo.

En cuanto a la vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius,*este principio opera en el ámbito de los procedimientos de revisión frente a resoluciones previas y exige la existencia de una situación jurídica consolidada susceptible de empeoramiento. Esa situación no concurre en el caso de las autoliquidaciones rectificativas, ya que tanto la autoliquidación inicial como la posterior están sujetas a las potestades de comprobación de la Administración.

El procedimiento sancionador constituye un procedimiento autónomo, iniciado de oficio y regido por principios propios, de modo que no cabe identificar una eventual sanción con una agravación de la situación del interesado derivada de la resolución de una solicitud formulada a instancia de parte. Por ello considera inaplicable la doctrina de la *reformatio in peius*al supuesto objeto de litigio.

Respecto de la vulneración de los principios de buena regulación y jerarquía normativa, la Abogacía del Estado sostiene que la demanda formula meras críticas de oportunidad y conveniencia, sin identificar concretamente qué principios del artículo 129 de la Ley 39/2015 habrían sido infringidos. Entiende que las

afirmaciones relativas a la supuesta confusión del sistema constituyen valoraciones subjetivas insuficientes para fundamentar la nulidad de una disposición reglamentaria.

Como argumento adicional, señala que la aplicación gradual de las autoliquidaciones rectificativas únicamente a determinados tributos responde a una decisión legítima del legislador y del titular de la potestad reglamentaria, amparada por la propia Ley General Tributaria, sin que exista obligación jurídica de implantar simultáneamente el mismo sistema en todos los impuestos.

Finalmente, sostiene que la autoliquidación rectificativa persigue precisamente simplificar y unificar los mecanismos de corrección de autoliquidaciones, reduciendo la complejidad existente con anterioridad y evitando la coexistencia de procedimientos paralelos para una misma finalidad. Por todo ello, niega que exista contradicción con el artículo 221.4 de la LGT o vulneración alguna del principio de jerarquía normativa, concluyendo que las disposiciones impugnadas son plenamente conformes a Derecho y que procede la íntegra desestimación del recurso con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Régimen jurídico objeto del debate

4.1.-La Ley 13/2024, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2024, modificó la redacción del artículo 120 de la LGT en el siguiente sentido *«[3.] Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.*

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación.

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad. [...]».

4.2.-El Real Decreto 117/2024, ha modificado los reglamentos de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, para completar la previsión legal del nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas en la gestión de estos impuestos.

Ha introducido el artículo 74 bis en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el artículo 67 bis en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; el artículo 59 bis en Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio; el artículo 44 bis en Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio; y el artículo 3 bis del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto.

La redacción de la modificación es igual para los cinco reglamentos y dice que *«[1.] Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de

gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio . Si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

Lo establecido en este apartado, no se aplicará a:

a) Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio .

b) Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

2. La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

3. En la autoliquidación rectificativa constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, como los motivos de rectificación. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y su normativa de desarrollo.

b) En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley .

El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

c) Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.

Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio .

5. La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , respectivamente. [...]».

QUINTO.- Diferencias con el régimen jurídico anterior

5.1.-Con la anterior regulación el contribuyente, tras cumplir con la obligación tributaria material y formal a través de la presentación de una autoliquidación en cada uno de los cinco impuestos a los que nos hemos referido, si no compartía alguno de los criterios interpretativos de la Administración sobre alguno de los elementos de la relación jurídico tributaria, si consideró que incurrió en algún error o si se equivocó, podía

presentar una rectificación de la autoliquidación inicial conforme a lo previsto en el artículo 120.3 LGT *«[C]uando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*

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

5.2.-Presentada la rectificación de la autoliquidación y cuando implicaba la devolución de un ingreso ya realizado, el contribuyente solo tenía que esperar a que la Administración, tras la oportuna comprobación, decidiera sobre su procedencia y en su caso llevara a la devolución de lo indebidamente ingresado. Contra la decisión de la Administración, sino satisfacía plenamente sus intereses, el contribuyente podía iniciar la correspondiente vía de revisión e impugnación del acto. En los frecuentes casos en los que el administrado no obtenía una respuesta expresa, quedaba expedita la vía del recurso frente a la inactividad y el silencio de la Administración.

Con esta forma de proceder no se le podía achacar al contribuyente un incumplimiento de la obligación de ingreso de la deuda tributaria, puesto que se había materializado con ocasión de la primera autoliquidación. De este modo, se descartaban las posibles consecuencias punitivas que pudiera acarrear la rectificación de la primera autoliquidación, al menos en cuanto a la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

5.3.-La reforma llevada a cabo por la Ley 13/2023, supone un relevante cambio del procedimiento hasta ahora vigente. La modificación del artículo 120 de la LGT, hace una expresa remisión al régimen jurídico de la rectificación de la autoliquidación que se lleve a cabo en las disposiciones reglamentarias reguladoras de cada tributo *«[N]o obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo (...) 4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley , con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad. [...]».*

5.4.-El desarrollo de la reforma legal se ha completado con el Real Decreto 117/2024, a través de la modificación de los reglamentos reguladores de los impuestos afectados.

Afirma el Real Decreto en su exposición de motivos que *«[l]a Ley 13/2023, de 24 de mayo, mencionada, prevé la posibilidad de implantación de un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, mediante la nueva figura de la autoliquidación rectificativa que sustituya el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación de autoliquidaciones, en aquellos tributos en que su normativa reglamentaria expresamente lo prevea [...]»,*lo que ha supuesto una nueva regulación *ad hoc*de los reglamentos específicos de desarrollo de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Advierte que, a pesar de este nuevo régimen jurídico, *«[e]l tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones se podrá utilizar cuando el motivo de la rectificación alegado sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior. [...]».*

5.5.-La reforma no solo es de matiz. Frente a la anterior regulación que contemplaba la rectificación de autoliquidación como un procedimiento general para modificar, rectificar o completar la autoliquidación inicial, la nueva incorporada en los reglamentos de estos impuestos, se remite a la llamada *«autoliquidación rectificativa»*que se materializa en un modelo normalizado en cada caso.

5.6.-Este sistema está encaminado y pensado para asegurar la pronta devolución de los importes de la deuda tributaria resultantes de una autoliquidación, cuando se presente la posterior rectificativa. A partir de ahora, lo que va a desencadenar la presentación de una rectificación y de manera obligada para la Administración, son los mecanismos de pago contemplados en los artículos 126 a 128 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. La principal novedad es que para que la devolución tenga lugar, no va a ser necesario que la Administración ponga en marcha o lleve a cabo una previa comprobación. No obstante, la potestad de comprobar e investigar, si no se llevara a cabo en ese momento, podrá realizarse después de que la devolución se hubiera materializado.

5.7.-En una situación como la que describimos, podría darse una circunstancia que despierta la inquietud y la preocupación de quien recurre: si tras la devolución propiciada por la autoliquidación rectificativa, la Administración tributaria lleva a cabo una comprobación que ponga de manifiesto su improcedencia, el contribuyente se ve expuesto a consecuencias punitivas y a sanciones. Sobre esta posibilidad, que ha sido traída al debate por la demanda y constituye un eje conductor argumental del escrito rector, haremos más adelante las oportunas consideraciones.

5.8.-Como excepción a este nuevo régimen general previsto para estos cinco impuestos, cuando la discrepancia del contribuyente se debiera a la interpretación de una norma de rango superior, de la Constitución o del Derecho de la Unión Europea, se seguirá aplicando el tradicional sistema de las autoliquidaciones rectificativas del 120.3 y 4 de la LGT.

La queja de la demanda es que, en todos los demás supuestos en los que la discrepancia del contribuyente con la Administración se debiera a otros motivos como, por ejemplo, las consultas de tributos, los criterios de la AEAT expresados a través del «informa» de los Tribunales Económico-Administrativos, la nueva vía de la rectificativa es obligada y no le permite ventilar las discrepancias con la salvaguarda y garantías del anterior sistema.

SEXTO. Sobre el principio de reserva de Ley

6.1.-Los motivos invocados en la actora podemos agruparlos en dos bloques aunque no se correspondan, exactamente, con el orden reflejado en el escrito de demanda: (i) el eventual exceso reglamentario de la reforma y (ii) las consecuencias que la modificación tiene de cara a los derechos y garantías del contribuyente frente a la regulación anterior, por el riesgo de sanción e imposibilidad de impugnación.

6.2.-Comenzando por el primero, el artículo 31.3 de la CE recoge el principio de reserva de ley para la exacción tributaria *«[S]ólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. [...]»,*precisando en el artículo 133.1 que *«[L]a potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. [...]».*

Es en la LGT dónde se materializa el principio y se contemplan los términos de la colaboración entre Ley y Reglamento. El artículo 8 se refiere al principio de reserva material de Ley de las obligaciones materiales y de otros aspectos sustantivos de la relación jurídico-tributaria. El apartado h) lo hace extensivo a las obligaciones formales, incluyendo a *«[L]a obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. [...]».*

Es el artículo 7 de la LGT el que identifica las fuentes del ordenamiento tributario, y expresamente incluye en su apartado e) a las *«[d]isposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales [...]».*

Por lo tanto, también en el Derecho tributario, como por otro lado es habitual en nuestro Derecho público, se contempla la relación y la colaboración entre la Ley y el reglamento para el desarrollo normativo de sus instituciones.

6.3.-Son varias las sentencias, tanto del Tribunal Constitucional como de esta Sala, en las que se ha abordado y tratado el principio de reserva de Ley tributaria.

La STC 83/1984, de 24 de julio (FJ 4) fue una de las primeras en tratar esta cuestion, y dijo que *«[r]eserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado, Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a Ja Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. [...]».*

En las posteriores SsTC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7); 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 5); o 150/2003, de 15 de julio (FJ 3), se incidía en el carácter relativo de la reserva de ley. Aunque los criterios o principios que han de regir la materia tributaria deben contenerse en una Ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que *«[s]ea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las diversas figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (...) Establecido lo anterior, hay que aclarar no obstante que la reserva de Ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base [...]».*

6.4.- Esta Sala, en la STS de 10 de enero de 2022, RC 1563/2020, analizando el juego entre Ley y reglamento, dijo que *«[E]l principio de reserva de ley tributaria se erige en la regla básica sobre la producción normativa en el ámbito tributario; aparece recogido en el artículo 133.1 de la CE , que señala que " la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley" y en el artículo 31.3 de la CE 3. " sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". De una forma más precisa, con especial incidencia en este caso, el artículo 8.d) LGT/2003 , dispone que se regularán en todo caso por ley: "el establecimiento, modificación, supresión*

y prórroga de exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Partiendo de la base de lo señalado en esos artículos el Tribunal Constitucional ha ido dando forma al contenido al principio de legalidad entendiendo que el artículo 31.3 de la CE " por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la Ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley. Por su parte, el art. 133.1 define una competencia exclusiva del Estado para establecer tributos que debe entenderse referida a la potestad "originaria" del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria [...]».

Examinando el control de la potestad reglamentaria que el artículo 106.1 de la CE atribuye a los jueces, en la STS de 16 de diciembre de 2008, RC 61/2007, reiterada por las posteriores de 21 de enero de 2022, RC 138/2019 y la de 11 de julio de 2024, RC 556/2023, dijimos que *«[a]demás de la titularidad o competencia de la potestad reglamentaria, tradicionalmente se consideran exigencias y límites formales del reglamento, cuyo incumplimiento puede fundamentar la pretensión impugnatoria: la observancia de la jerarquía normativa, tanto respecto a la Constitución y a la Ley (arts. 9.3 , 97 y 103 CE), como interna respecto de los propios Reglamentos, según resulta del artículo 23 de la Ley del Gobierno ; la inderogabilidad singular de los reglamentos (art. 52.2 de la Ley 30/1992 ; LRJ y PAC, en adelante); y el procedimiento de elaboración de reglamentos, previsto en el artículo 105 CE y regulado en el artículo 24 de la Ley 50/97 . Y se entiende que son exigencias y límites materiales, que afectan al contenido de la norma reglamentaria, la reserva de ley, material y formal, y el respeto a los principios generales del Derecho. Pues, como establece el artículo 103 CE , la Administración está sometida a la Ley y al Derecho; un Derecho que no se reduce al expresado en la Ley sino que comprende dichos Principios en su doble función legitimadora y de integración del ordenamiento jurídico, como principios técnicos y objetivos que expresan las ideas básicas de la comunidad y que inspiran dicho ordenamiento.*

En nuestra más reciente jurisprudencia se ha acogido también, de manera concreta, como límite de la potestad reglamentaria la interdicción de la arbitrariedad, establecida para todos los poderes públicos en el artículo 9.3 CE . Principio que supone la necesidad de que el contenido de la norma no sea incongruente o contradictorio con la realidad que se pretende regular, ni con la "naturaleza de las cosas" o la esencia de las instituciones. [...]».

6.5.-De la doctrina jurisprudencial que hemos traído a colación podemos concluir que:

(i) La colaboración reglamentaria como complemento normativo de una institución propia del Derecho tributario, es constitucionalmente legítima siempre que exista habilitación legal, siempre que la Ley contenga los criterios materiales suficientes, y cuando el reglamento no innove materias reservadas en exclusiva a la Ley.

(ii) La articulación del principio de reserva de Ley requiera, primero, la previsión o habilitación legal del tributo y, segundo, el consiguiente desarrollo legal o reglamentario, siempre que este último se mantenga en los términos de colaboración constitucionalmente previstos entre Ley y reglamento.

(iii) La reserva de ley es normalmente relativa, y exige que los aspectos esenciales de la materia estén predeterminados por Ley, sin que sea necesario que sea esta la que agote toda la regulación.

(iv) No excluye la intervención del reglamento cuando la Ley contiene los criterios esenciales y la habilitación normativa está suficientemente determinada.

(v) No es admisible una habilitación genérica, porque sería equivalente a una deslegalización.

SÉPTIMO.- Valoración de la Sala sobre el exceso reglamentario

7.1.-El marco legal de las autoliquidaciones rectificativas ha sido configurado en la Ley 13/2024, y el Legislador soberano para dar un nuevo alcance a estas autoliquidaciones. Como hemos dicho, no resulta contrario al marco constitucional la técnica de colaboración entre Ley y reglamento, ni a que sea una disposición reglamentaria la que materialice o establezca los pormenores de la regulación marcada por un texto legal.

Además, en el presente caso el Legislador ha considerado oportuno, para reforzar el principio de reserva de Ley y la habilitación reglamentaria, que se incorpore a la LGT la disposición adicional vigésima sexta, de adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas previsto en la Ley 13/2023, estableciendo que *«[C]uando la normativa propia del tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación debe realizarse mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa. [...]».*

Con arreglo a esta disposición adicional, redundante en cuanto que los artículos 8 h) y 120 de la LGT ya habilitaban para la modificación de las autoliquidaciones, se ha dictado el posterior Real Decreto 117/2024 con el que se completa el régimen jurídico de las rectificativas en la gestión de estos cinco impuestos.

7.2.-En contra de lo que afirma la demanda, cuando el artículo 120.4 de la LGT, para materializar la regulación de las autoliquidaciones rectificativas, dice que *«[C]uando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa [...]»,*no se está refiriendo a la ley de cada tributario. Normativa no equivale solo a Ley, y no excluye los términos de colaboración entre Ley y reglamento al que nos estamos refiriendo. Tampoco de la lectura del escrito de demanda alcanzamos a comprender porque se llega a esta apodíctica afirmación. La premisa de la que parte la actora no se compadece con la técnica legislativa vigente.

El régimen de cada tributo, además de la correspondiente Ley, se completa con su reglamento como ocurre con los diferentes impuestos afectados por esta modificación.

El término normativa se refiere y abarca al conjunto regulador de un determinado impuesto, y no a la Ley o solo a la Ley. Precisamente la mayor parte del régimen jurídico de la gestión de estos impuestos, al que pertenecen las autoliquidaciones y ahora su eventual rectificación, ya fue deslegalizado. Así aparece, por ejemplo, en el IRPF en el Titulo VI del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, todo lo relativo a la gestión del impuesto, desde la obligación de declarar, a los términos de la autoliquidación, al ingreso, al borrador, o a las devoluciones derivadas del propio tributo en los artículos 61, 62, 63 y 64. Lo mismo podemos decir en el Impuesto sobre Sociedades, con la previsión reglamentaria que se lleva a cabo en Título IV del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

7.3.-En el presente caso, la técnica de colaboración entre Ley y reglamento es respetuosa con el principio de reserva de Ley. Se garantiza con la previa habilitación legal y con la modificación del artículo 120.4 de la LGT llevada a cabo por la Ley 13/2024, reforzada por la disposición adicional vigesimosexta de la LGT. El reglamento de cada impuesto puede establecer, dentro de los límites de la previsión legal, el contenido y alcance de la autoliquidación rectificativa, siempre y cuando no sea contraria al contenido de los apartados 3 y 4 del artículo 120 LGT.

En definitiva, la modificación llevada a cabo por la Ley 13/2023 en el artículo 120 de la LGT estable un marco legal suficiente y no le es exigible al Legislador que ahí agote toda la regulación. No existe ni exceso reglamentario ni infracción del principio de reserva de ley.

7.4.-Aunque se aborde en el último apartado del escrito de demanda, por la relación que tiene con este punto, también descartamos que la regulación de las autoliquidaciones rectificativas suponga una vulneración del principio de buena regulación recogido en el artículo 129 de la Ley 39/205, al menos en cuanto a la colaboración Ley y reglamento. Tampoco del escrito de demanda se desprenden otras razones relevantes que, en torno a este principio, pudieran tener carácter invalidante de la disposición normativa que se impugna.

OCTAVO.- Restos de los motivos invocados en la demanda

8.1.-Despejadas las dudas sobre el exceso reglamentario, en el segundo bloque al que nos referíamos en fundamento sexto destacamos como motivos de impugnación: (i) que la reforma desnaturaliza la institución tradicional de la rectificación de autoliquidaciones, configurada históricamente como un mecanismo de protección y un derecho de acceso a la tutela judicial efectiva; (ii) que altere sustancialmente el régimen de impugnación de las autoliquidaciones; (iii) que se excede en cuanto a la finalidad perseguida de un pronta devolución; (iv) en el riesgo de las sanciones a las que se podría ver expuesto el contribuyente con la vulneración del principio de prohibición de *reformatio in peius;*(v) en la vulneración del derecho la tutela judicial efectiva y obstaculiza el acceso al control judicial de la actuación administrativa; o (vi) la infracción del principio de buena legislación, son argumentos que ronda una misma premisa o punto de partida, y es una eventual disminución de los derechos y garantías del contribuyente.

Por el nexo común que late en todos ellos, no descuidamos nuestra tarea de motivar la decisión si procedemos a dar una respuesta conjunta o no seguimos el mismo orden propuesto por el escrito rector de la actora.

8.2.-La autoliquidación, como obligación material y formal a cargo del contribuyente, ha sido el sistema por el que el Legislador optó desde el año 1977 y el instrumento principal de la gestión tributaria. Se recoge en el artículo 118 de la LGT como inicio de los procedimientos de aplicación y no exageramos si afirmamos que es el más habitual.

Como hemos dicho en la STS 22 de septiembre de 2023, RC 203/2022, *«[L]a presentación de una autoliquidación, en la que se comunica un determinado hecho con eventual trascendencia tributaria, acompañando en su caso el correspondiente documento en que se contiene el hecho con trascendencia tributaria, es un acto conducente a la liquidación o autoliquidación, aunque el obligado tributario, precisamente por considerar no sujeto el hecho a determinado tributo, no efectúe las operaciones de determinación de la deuda tributaria, lo que no impide que sea un acto que objetivamente es conducente a*

*la liquidación porque permite a la Administración tomar conocimiento del hecho con trascendencia tributaria, y ejercer sus competencias para su comprobación, y en su caso liquidación y exacción. [...]»,*criterio reiterado por la de 20 de marzo de 2023, RC 422/2024.

La posibilidad de que el contribuyente rectifique una autoliquidación, como apunta la demanda, ha sido valorada entre otras, por la STS de 12 de julio de 2021, RC 4066/2020, como *«[e]l mecanismo de rectificación dispuesto al efecto persigue la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos (...) y al efecto se faculta al contribuyente para solicitar la rectificación de su autoliquidación dando lugar a la producción del acto y con ello posibilitando la satisfacción de los intereses del contribuyente [...]»,*criterio reiterado por posterior STS de 27 de septiembre de 2022, RC 125/2021.

Esta jurisprudencia, que tuvo lugar bajo la anterior regulación, resulta plenamente aplicable y no queda desvirtuada por la nueva regulación de las autoliquidaciones rectificativas, que en nada altera o modifica el régimen de recursos e impugnaciones. La única salvedad es que la Administración tributaria a partir de ahora, cuando no dé respuesta a la solicitud de devolución de ingresos indebidos auspiciada por la rectificación de una autoliquidación, deberá proceder a su devolución en el plazo fijado en el reglamento bajo la admonición y añadido del pago de los intereses de demora. En todo caso, si la devolución no se produjera por falta de respuesta de la Administración o por cumplimiento de su obligación de pago, la opción impugnatoria ante la inactividad sigue abierta. Si por el contrario se consuma la devolución, pero la Administración llevara a cabo una posterior comprobación con el resultado de una liquidación, también las vías impugnatorias están expeditas.

El que la consecuencia del nuevo régimen sea que la Administración está obligada a devolver, haya comprobado o no, no priva al contribuyente de los medios de impugnación que procedan en cada caso en función de las decisiones desplegadas.

En definitiva, la nueva regulación en nada interfiere o altera el derecho a la tutela judicial efectiva ni del régimen de recursos que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los contribuyentes para reaccionar contra las diferentes actuaciones o inacciones de la Administración tributaria.

8.3.-La preocupación que impregna los argumentos del escrito de demanda es que, si la autoliquidación rectificativa da lugar a la devolución de una cantidad sin que sea preciso que la Administración haga uso de sus potestades de comprobación nada impide que, una vez consumada la devolución, la Administración compruebe más tarde, regularice e incluso pueda sancionar si considera que la devolución fue improcedente.

Lo descrito por la demanda respecto del riesgo de una posterior sanción es una situación hipotética y por lo tanto no enjuiciable con ocasión de esta impugnación directa de la disposición reglamentaria. No obstante, sí podemos hacer algunas consideraciones como respuesta al motivo invocado por la actora:

(i) El nuevo régimen jurídico de las autoliquidaciones rectificativas nada tiene que ver con el derecho sancionador, ni lo modifica ni lo altera, por lo que toda la doctrina sobre el ejercicio de la potestad sancionadora y más concretamente, sobre la motivación de la culpabilidad no deben olvidarse cuando la Administración haga uso de esta excepcional potestad punitiva. Decimos excepcional porque en ningún caso el ejercicio de esta potestad debe presidir la habitualidad de las relaciones entre Administración y contribuyente.

Basta con reiterar y recordar lo dicho por esta Sala en torno la motivación de las sanciones, descartando los criterios estereotipados, apodícticos y los automatismos en el ejercicio de la potestad sancionadora. Como advertimos, por todas, en la sentencia de 7 de mayo de 2025, RC 4363/2023 la *«[e]xclusión de la culpabilidad del artículo 179.2.d) LGT tiene singular relevancia en el orden sancionador tributario, en tanto sirve de contención para mitigar los riesgos de una conexión automática entre la infracción de los deberes fiscales, sustantivos o formales, y su castigo mediante la imposición de sanciones, (...) incumbe a la Administración que ostenta la potestad penal -en un término comprensivo de la sanción administrativa- acreditar que la conducta que trata de sancionar es culpable, declaración que debe ser estricto objeto de una motivación singular y amplia, que huya de las fórmulas estereotipadas de empleo masivo [...]».*

(ii) El que la previsión reglamentaria prevea que la presentación de la rectificativa ponga en marcha la eventual devolución conforme a lo previsto en los artículos 124 y ss de la LGT, no significa que no pueda o deba hacer una previa comprobación y en su caso denegarla. Nada en la modificación reglamentaria indica que las potestades de comprobación no puedan desplegarse o hayan sido limitadas cuando se desencadene el procedimiento de devolución iniciado por una autoliquidación rectificativa.

(iii) De hecho, con la presentación de la rectificación se le exige al contribuyente, además de aclarar que su derecho no ha prescrito, que conste *«[e]xpresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo (...) A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión. [...]».*Es decir, la Administración tributaria va a tener

a su disposición, en cumplimiento de la expresa obligación recogida por las modificaciones introducidas en los cinco reglamentos, todos los elementos para llevar a cabo una completa comprobación de los extremos que expliquen, justifiquen o puedan dar lugar una rectificación de una autoliquidación y la devolución de lo en su día ingresado o, por el contrario, que no debe ser acordada.

(iv) Por lo tanto, si con ocasión de una rectificación se insta la devolución de una deuda tributaria que fue ingresada con una primera autoliquidación y la devolución se materializa, en ningún caso cabe por parte de la Administración el automatismo en la imposición de una sanción por dejar de ingresar. No solo porque con la primera autoliquidación ya se produjo el inicial cumplimiento de la obligación material de pago, sino porque con la rectificación se le brindan a la Administración los datos, los motivos o las razones para que valore si procede o no la devolución.

En estos casos, cuando además ha podido desplegar sus potestades de comprobación con la información facilitada por la contribuyente, si fue veraz, completa, y tuvo lugar a través de un cumplimiento puntual y certero de todos los elementos exigidos por los diferentes reglamentos para configurar la autoliquidación rectificativa, los criterios de motivación de una posterior y eventual sanción deberían cumplir con unos estándares de motivación de la culpabilidad más allá de la mera falta de diligencia a la que se refirió en Tribunal Constitucional en su sentencia 96/1990.

8.4.-Por último, en cuanto a la posible vulneración del principio de la *reformatio in peius,*estamos ante una institución que se predica de la técnica impugnatoria y requiere de un supuesto aplicativo concreto en el que se pueda manifestar. No se puede invocar preventivamente ante unos comportamientos desconocidos e hipotéticos de Administración tributaria, o ante las futuras consecuencias de la aplicación de una disposición de carácter general.

NOVENO.- Costas

Los anteriores razonamientos nos conducen a la íntegra desestimación del recurso formulado por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales, que deberá satisfacer las costas causadas en la presente instancia, de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA, con el límite, a todos los efectos y por todos los conceptos, de 4000 euros.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

No haber lugar al recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora doña Soledad Gallo Sallent en nombre y representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales contra las disposiciones finales tercera, cuarta, quinta, sexta y séptima del Real Decreto 117/2024 Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, (BOE de 31 de enero), con expresa condena en costas por todos los conceptos, en los límites establecidos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).