

Análisis sobre el nuevo sistema de corrección de autoliquidaciones implantado en la Ley 13/2023

Mari Carmen Fuentes Gamero

Economista

Asesora Fiscal

Subdirectora de Arttax & Legal Abogados

Resumen: En este comentario se analiza el nuevo sistema de corrección de autoliquidaciones a través de la figura de la autoliquidación rectificativa, que será de aplicación a varios tributos.

Palabras clave: Ley 13/2023; corrección; autoliquidación; autoliquidación rectificativa.

Abstract: This comment analyzes the new system for correcting self-assessments through the figure of corrective self-assessment, which will apply to various taxes.

Keywords: Cap Law 13/2023; correction; self-assessment; corrective self-assessment.

I. NUEVAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS (LEY 13/2023)

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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, estableció un **nuevo sistema único para la corrección de las autoliquidaciones**, con el objeto de seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria. La finalidad de este sistema es regular la figura de la autoliquidación rectificativa.

«Se establece un nuevo sistema único para la corrección de las autoliquidaciones con el objeto de avanzar en la asistencia al contribuyente y mejorar la gestión tributaria»

Esta nueva figura viene a sustituir, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación.

De esta forma y aplicando este nuevo sistema, mediante la presentación de una **autoliquidación rectificativa** el obligado tributario **podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad**, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar a la resolución administrativa.

Además, en el BOE de 31 de enero de 2024, se publicó el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, donde se modifican 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, para implantar este nuevo sistema en dichos tributos.

«El tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones se mantiene»

Por otro lado, el tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones se mantiene y 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.

II. NORMATIVA QUE SE VE MODIFICADA

Como se ha comentado en el apartado anterior, la Ley 13/2023, modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en concreto el apartado 3 del artículo 120 y se añade un nuevo apartado 4, que quedan redactados de la siguiente forma:

«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.»

«Se modifica el apartado 3 del artículo 120 de la Ley General Tributaria y se añade un nuevo

apartado 4; y también, el apartado 2 del artículo 122 de la Ley General Tributaria»

También se modifica el apartado 2 del artículo 122 de la LGT, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.»

III. CARACTERÍSTICAS COMUNES DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS

Cada uno de los impuestos mencionados permite realizar autoliquidaciones rectificativas, y éstas vienen reguladas de forma independiente en cada uno de sus reglamentos, es decir, en la normativa de desarrollo de cada uno de ellos que permite su utilización, y que comparten ciertas características. Por tanto, para aquel contribuyente que se encuentre en esta situación y necesite llevar a cabo el proceso de rectificar una autoliquidación, necesitará saber que:

«En los reglamentos de cada impuesto se regula la forma de realizar las autoliquidaciones rectificativas»

1. Deberá rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas mediante la **presentación de una autoliquidación rectificativa**, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda, excepto en aquellos casos en que el motivo de la rectificación sea la 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.
2. Para el **plazo de presentación**, la autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito (plazo de cuatro años de prescripción) 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 lo que respecta al **contenido**, 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.

La autoliquidación rectificativa deberá contener:

- Mención expresa de que se trata de una autoliquidación rectificativa.
- Obligación tributaria y período a que se refiere.
- Totalidad de los datos que deban ser declarados.
- Otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo, tales como el motivo de la rectificación.
- Datos de la anterior autoliquidación que no sean objeto de modificación.
- Datos que sean objeto de modificación.
- Datos de nueva inclusión.

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

- Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la LGT, y su normativa de desarrollo.
- En los casos no contemplados en el punto 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 LGT 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.

- 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.

5. 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.

6. Finalmente, en lo que respecta a los **efectos**, 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.

IV. CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS

Sin perjuicio de lo indicado en el apartado anterior donde se analizan las notas comunes a todas las autoliquidaciones rectificativas, este sistema presenta algunas características específicas en algunos de los impuestos mencionados, como son, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Sociedades.

«Estos sistemas de autoliquidación rectificativa tienen características especiales en algunos impuestos»

IV.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

No podrá utilizarse el sistema de autoliquidación rectificativa en los supuestos de:

- Rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios y sea el sujeto repercutido el que quiera instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto que le realizó la repercusión, y
- Modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales.

IV.2. Impuestos Especiales

No podrá utilizarse el sistema de autoliquidación rectificativa en los supuestos de rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios y sea el sujeto repercutido el que quiera instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto que le realizó la repercusión.

IV.3. Impuesto sobre Sociedades

En el caso de grupos fiscales que apliquen el régimen de consolidación fiscal deberá presentarse tanto la autoliquidación rectificativa del grupo fiscal como las autoliquidaciones rectificativas individuales de aquellas entidades integrantes del grupo fiscal que den lugar a la autoliquidación rectificativa del mismo.

V. CONCLUSIONES

Dicho lo cual, a partir de ahora, los contribuyentes que se consideren perjudicados por la liquidación de alguno de estos impuestos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuestos sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Sociedades, podrán presentar una autoliquidación para **rectificar, modificar o completar** la declaración ya presentada sin tener que acudir a la forma que hasta ahora estaba en uso, que consistía en corregir la declaración original y presentar una declaración complementaria para, posteriormente, solicitar la rectificación de las autoliquidaciones a través de un escrito.

Con este cambio todo se simplifica y se sustituye este sistema que conllevaba más trabajo, tanto para el contribuyente como para la Administración. Ahora, todo será más directo y más claro y se dará agilidad a practicar esas rectificaciones y modificaciones, y que el Departamento de Gestión Tributaria de la Administración pueda hacerlo con una información más clara y dar respuesta al contribuyente disponiendo de todos los datos necesarios.