



Autoliquidación rectificativa. Se aprueba su desarrollo reglamentario en determinados impuestos

Tax Alert



Febrero 2024

kpmgabogados.es
kpmg.es

Autoliquidación rectificativa. Se aprueba su desarrollo reglamentario en determinados impuestos.

La presentación de una **autoliquidación rectificativa** será obligatoria para quienes quieran rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones de **IVA, IRPF, IS, IIEE e IGFEI** presentadas anteriormente y se deberá realizar mediante el modelo correspondiente.

No obstante, se podrá recurrir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones tradicional cuando la rectificación se base en la vulneración de una norma de rango superior legal, constitucional, el Derecho de la Unión Europea o un Tratado o Convenio Internacional.

La Ley 13/2023, de 24 de mayo (BOE de 25 de mayo) introdujo cambios relevantes en el ámbito tributario, entre los que destaca la introducción de la nueva figura de la autoliquidación rectificativa con la que se pretende reemplazar el sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación previsto en la Ley General Tributaria (LGT) en aquellos tributos en que así lo disponga su normativa específica y con ciertas excepciones. Al respecto, se puede consultar nuestro Tax alert [Últimos cambios introducidos en la Ley General Tributaria, especialmente en materia de gestión e inspección](#).

La autoliquidación rectificativa se configura como un **sistema único** para la corrección de los datos incluidos en las autoliquidaciones. Se empleará para rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada previamente, con independencia de su resultado y no requerirá esperar una resolución administrativa si bien, desde la Agencia Tributaria se apunta que en supuestos en los que se detecten riesgos más complejos, pueden iniciarse procedimientos de comprobación con carácter previo a la práctica de la devolución.

Aunque la entrada en vigor de esta nueva figura se produjo el día 26 de mayo de 2023 su efectividad requería de un reconocimiento y especificación en la normativa propia de cada tributo y en las correspondientes órdenes ministeriales de aprobación de los modelos de autoliquidación.

En el BOE de 31 de enero de 2024 se publicó el [Real Decreto 117/2024](#), que desarrolla la Ley 13/2023 en esta materia, modificando los reglamentos de determinados impuestos para introducir en ellos esta figura. En concreto, con el RD 117/2024 se han visto modificados:

- El Reglamento de IVA, que introduce un nuevo artículo 74 bis.
- El Reglamento de IRPF, que modifica la redacción del artículo 67 bis.

- El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que introduce un nuevo artículo 59 bis.
- El Reglamento de Impuestos Especiales -IIEE-, que introduce nuevos artículos 44 bis, 140 bis y 147 bis.
- El Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que introduce un nuevo artículo 3 bis.

No obstante lo anterior, la entrada en vigor de la autoliquidación rectificativa en cada uno de los tributos afectados se producirá cuando lo haga la Orden ministerial que apruebe los correspondientes modelos de declaración, como recoge la Disposición final undécima del citado RD 117/2024, algo que todavía no se ha producido.

Régimen previo de corrección de autoliquidaciones

Con el sistema previo a la existencia de la figura de la autoliquidación rectificativa, la corrección de una autoliquidación se ha de llevar a cabo a través de uno de los siguientes cauces, dependiendo del resultado que produzca la corrección:

- A través de la presentación de una **autoliquidación complementaria** (art. 122 LGT) cuando la corrección acarree un mayor resultado a ingresar o una menor cantidad a devolver o a compensar que la autoliquidación inicial.

Se trata de un supuesto en el que la autoliquidación inicial perjudica a la Administración Tributaria. Una vez presentada la autoliquidación complementaria despliega efectos sin requerir actuación alguna por parte de la Administración.

- A través de un escrito instando la **rectificación de la autoliquidación anterior** (art. 120.3 LGT) cuando la corrección tenga por objeto un menor importe a ingresar o una mayor cantidad a devolver o a compensar.

3 Autoliquidación rectificativa. Se aprueba su desarrollo reglamentario en determinados impuestos.

En este caso, tras la solicitud se inicia un procedimiento de rectificación por parte de la Administración, que finalizará mediante una resolución en la que se acuerde o no la rectificación solicitada. El [Real Decreto 1065/2007](#), por el que se aprueba el Reglamento de gestión e inspección, dispone en su art. 128 que si la resolución expresa no se notifica en un plazo de 6 meses, la solicitud podrá entenderse desestimada.

Tributos afectados

Por el momento, a través del RD 117/2024 se ha introducido la figura de autoliquidación rectificativa en el IVA, IRPF, Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuestos especiales (IIEE) e Impuesto sobre Gases Fluorados (IGFEIS).

Fuera de estos impuestos continúa en vigor el régimen tradicional de rectificación de autoliquidación previsto en el art. 120.3 LGT (y desarrollado en el RD 1065/2007).

Características comunes de la regulación de la autoliquidación rectificativa

El sistema de las autoliquidaciones complementarias del art.122 de la LGT no se ha modificado, sino que convivirá con el régimen de la nueva autoliquidación rectificativa, o solicitud de rectificación de autoliquidación, según el caso.

La regulación de la autoliquidación rectificativa presenta las siguientes **notas comunes** en los distintos reglamentos donde se ha introducido:

- La presentación de una autoliquidación rectificativa será obligatoria para quienes quieran rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas anteriormente y se deberá realizar mediante el modelo correspondiente.

Como excepción a lo anterior, se prevé la posibilidad de recurrir al **procedimiento de rectificación de autoliquidaciones tradicional cuando la rectificación se base en la vulneración de una norma de rango superior legal, constitucional, el Derecho de la Unión Europea o un Tratado o Convenio Internacional.**

Si existiesen otros motivos de diferente naturaleza junto con estos, el obligado tributario tendrá que presentar por estos últimos una autoliquidación rectificativa.

- La autoliquidación rectificativa se podrá presentar dentro del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria o del derecho de los obligados a solicitar

una devolución. Si se presenta fuera de plazo tendrá el carácter de extemporánea.

- En la autoliquidación rectificativa se deberán incluir los datos de la autoliquidación originaria que no cambien, y aquellos que se corrijan o se añadan por el obligado tributario.
- Según el resultado que se derive de la presentación de una autoliquidación rectificativa, se producirán las siguientes consecuencias:

- ✓ Si la rectificación supone un aumento del importe a ingresar o una devolución o compensación menor, se aplicará el régimen de la autoliquidación complementaria previsto en el art. 122.2 LGT y en su normativa de desarrollo.
- ✓ Si la rectificación determina una cantidad a devolver, la devolución (con los intereses de demora que procedan) se tramitará conforme al procedimiento previsto en la LGT.

La devolución se tendrá que hacer en un plazo máximo de seis meses desde que se acabe el plazo voluntario de declaración o desde que presente la autoliquidación rectificativa, si ese plazo ya hubiera acabado. Si de la autoliquidación inicial resultase una cantidad a devolver, la petición de devolución se dará por concluida cuando se presente la autoliquidación rectificativa.

- ✓ Cuando de la rectificación resulte una minoración del importe a ingresar, pero no se origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe que resulte de la rectificación.

Especialidades en relación con el IVA, IIEE e IS

Además de las notas generales que se aplicarán a todas las autoliquidaciones rectificativas, se establecen particularidades para las autoliquidaciones rectificativas de algunos impuestos. En concreto:

- **En el ámbito del IVA y de los IIEE:** se excluye el uso de esta figura cuando la rectificación afecte a cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios.

En el caso del IVA, también se excluirá cuando afecte a cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales del impuesto.

- **En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:** cuando se trate de entidades que tributen en régimen de consolidación se deberán presentar autoliquidaciones rectificativas por el grupo fiscal y por cada una de las sociedades afectadas por la rectificación.

Análisis de la Administración Tributaria sobre las autoliquidaciones rectificativas

La Administración tributaria se ha pronunciado sobre las nuevas autoliquidaciones rectificativas a través la [Nota](#) publicada en la web oficial el 19 de junio de 2023.

En esta Nota se señalan algunos aspectos a tener en consideración:

- Señala que la autoliquidación rectificativa se integrará en el modelo de declaración del tributo, es decir, para presentar la autoliquidación rectificativa se utilizará el mismo modelo que se utilizó para la presentación de la autoliquidación errónea.
- Una vez presentada la autoliquidación rectificativa se darán por rectificadas los errores cometidos sin necesidad de tramitar un procedimiento y que los procedimientos de comprobación e investigación se iniciarán si se detectan riesgos más complejos. (*“En el caso de que la autoliquidación inicial hubiera dado lugar a una deuda o a un ingreso superior al de la autoliquidación rectificativa, el exceso de deuda se anulará y el ingreso excesivo se devolverá de forma más rápida y en muchos casos de forma inmediata, dado que la autoliquidación rectificativa se someterá a los mismos análisis de riesgos que se aplican a las autoliquidaciones. Solo en algunos casos, si se detectan riesgos más complejos, la autoliquidación rectificativa se someterá a controles más exhaustivos, pudiéndose iniciar un procedimiento de comprobación o investigación.”*)

Consideraciones que se plantean con el nuevo régimen

Según la exposición de motivos de la Ley 13/2023 la autoliquidación rectificativa surge para enmendar la disparidad de procedimientos existentes en el actual régimen dual de complementarias y solicitud de rectificación de autoliquidación, a fin de que ambas situaciones tengan un funcionamiento esencialmente idéntico.

La autoliquidación rectificativa, que generará una mayor devolución o un menor importe a ingresar, tendrá plenos efectos sin quedar formalmente sujeta a la aceptación de la Administración, a diferencia de lo que ocurre con la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Este nuevo régimen facilitará la modificación de las autoliquidaciones cuando lo que se pretenda sea corregir un error que se detecte tras su presentación, al evitar los plazos de tramitación que exigía el anterior sistema hasta la aprobación por la Administración. Sin embargo, supondrá una limitación en procedimientos en los que pueda suscitarse una discusión con la Administración ante cuestiones controvertidas en la aplicación de la norma, y que actualmente se podían plantear como solicitud de rectificación sin perjuicio para el contribuyente.

Contactos

Julio César García
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
juliocesargarcia@kpmg.es

Cristina Fernández
Directora
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
cfernandez6@kpmg.es

Carlos García del Cerro
Socio
KPMG Abogados
Tel. 93 254 27 37
cgarciadelcerro@kpmg.es

José Manuel Carro
Senior Manager
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
jcarro@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96