LA RECTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS[1]

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO

I. Introducción.
II. Las autoliquidaciones y los «errores» del acto de autoliquidación.
  A) Concepto
  B) Clases
  C) Los «errores» del acto de autoliquidación
III. La rectificación de las autoliquidaciones.
  A) Concepto y caracteres generales
  B) Naturaleza del procedimiento de rectificación
  C) Requisitos de la rectificación de la autoliquidaciones
  D) Procedimiento de rectificación de la autoliquidaciones
IV. La rectificación de las autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.

[1] Este trabajo ha sido redactado para el libro homenaje a don César Álbiñana que publicará el Instituto de Estudios Fiscales.

Resumen del contenido:

La rectificación de las autoliquidaciones constituye un procedimiento de comprobación, que, a diferencia de otros de esta naturaleza, se inicia a instancia del obligado tributario. La solicitud ha de presentarla el obligado antes de que haya prescrito el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente, y siempre que la Administración no haya practicado liquidación definitiva de la obligación tributaria.

I. INTRODUCCIÓN

Nuestra intención, en este trabajo[2], es estudiar el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones tributarias: en la medida en que lo que pretende este estudio es comprender la naturaleza y características de este procedimiento, es preciso, y como complemento necesario del mismo, delimitar antes, aunque sea brevemente, el concepto de las autoliquidaciones y aludir a algunas de sus notas características. Sólo así se entenderá por qué situamos el objeto de nuestro análisis en el marco de la aplicación de los tributos y, en concreto, dentro de la comprobación tributaria, que constituye la esencia de la actividad administrativa de rectificación de las autoliquidaciones tributarias.

Antes de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), este procedimiento estaba regulado en el artículo 8 y en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se reglamenta el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. La LGT sitúa hoy correctamente la rectificación de las autoliquidaciones dentro de la aplicación de los tributos y, en concreto, en la gestión tributaria, y reconoce al obligado tributario, en el apartado tercero del artículo 120, el derecho a solicitar la rectificación de su autoliquidación, a la vez que remite la regulación del procedimiento a la normativa reglamentaria.

El objeto del presente trabajo se ciñe, pues, al examen del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones. Para su estudio, vamos a dividir la exposición en tres bloques temáticos: el primero estará dedicado a las autoliquidaciones y los «errores» del acto de autoliquidación (II); el segundo, a la rectificación de estos actos del obligado (III), y el tercero y último, a las especialidades del procedimiento en los casos de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas (IV).

[2] El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», del Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ2005-06183).

II. LAS AUTOLIQUIDACIONES Y LOS «ERRORES» DEL ACTO DE AUTOLIQUIDACIÓN

A) CONCEPTO

Los caracteres intrínsecos del concepto de autoliquidación ya lo expusimos en un trabajo anterior en homenaje al profesor don César Albiñana con motivo de su jubilación en el año 1987[3]. Recordando lo que allí se apuntó, y adaptando la definición dada a las categorías de la nueva Ley General Tributaria, digamos que la autoliquidación es un acto del obligado tributario, accesorio a la declaración tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad dirigida a la Administración tributaria para que tenga en una determinada cuantía el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, de la cantidad a devolver o a compensar[4].

Esto supuesto, es necesario añadir a la definición cinco precisiones:

- Primera, que la autoliquidación es un acto debido que el obligado tributario realiza en cumplimiento de un deber público de prestación. La autoliquidación la realiza siempre el particular en cumplimiento de un deber de autoliquidar, accesorio al de declarar, establecido en las leyes de los impuestos[5].

Hoy, las únicas excepciones que existen a este carácter debido de la autoliquidación, en el sistema tributario estatal, dejando a un lado los impuestos aduaneros, son, en primer lugar, la del Impuesto sobre Sucesiones, en donde la autoliquidación se configura no como un acto debido[6], sino como una facultad del obligado tributario (cfr. 31.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones); y, en segundo lugar, la de

[3] F. Clavijo Hernández, «La autoliquidación tributaria», en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana García Quintana),* vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 731 y sigs.

[4] El profesor K. Tipke ha definido la autoliquidación (*Steueranmeldung*), en la doctrina alemana, como una declaración tributaria (*Steuererklärung*) en la que el obligado tributario fija el importe del impuesto (art. 150.I.2 de la Ordenanza), y que está sujeta a comprobación por parte de la Administración (arts. 167-168 de la Ordenanza). Véase K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, págs. 1.188-1.189. El profesor H.W. Kruse (*Lehrbuch des Steuerrechts*, C.H. Beck, Munich, 1991, pág. 317), por su parte, ha señalado que las autoliquidaciones son declaraciones tributarias cualificadas en las que se declaran los hechos y se liquida el impuesto, de los supuestos en que son exigibles, de la aceptación, discrepancia o confirmación de la Administración.

[5] F. Clavijo Hernández, «El deber de autoliquidar», en *Libro Homenaje a D. José Rodríguez Ferrer,* Universidad de La Laguna, Madrid, 1991, págs 223 y sigs.

[6] El artículo 31.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece, no obstante, el carácter obligatorio de la autoliquidación del Impuesto «en las comunidades autónomas en que así se establezca en esta ley». La competencia para establecer como obligatorio el sistema de autoliquidación en este Impuesto no es de las Comunidades Autónomas, sino del Estado (artículo 34.3 de la misma Ley del Impuesto), y se implantará por el Estado conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente (es decir, un programa de ayuda) para cumplimentar la autoliquidación del impuesto (artículo 40.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las Medidas Fiscales y Administrativas de Financiación de las Comunidades Autónomas y ciudades con Estatuto de Autonomía). El régimen autoliquidación del Impuesto hoy es obligatorio –así lo dice el artículo 34.4 de la Ley del Impuesto- en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Región de Murcia.

aquellos supuestos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), en los que la persona no tiene el deber de declarar, de acuerdo con el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, pero, sin embargo, por exigencias del artículo 103 de esta Ley, presenta la autoliquidación a fin de obtener la devolución del Impuesto por exceso de pagos a cuenta [7].

- Segunda, que el destinatario de la autoliquidación es la Administración tributaria. Sin embargo, la autoliquidación no inicia ningún procedimiento, salvo cuando el contenido del acto determine una cantidad a devolver, en cuyo caso sí inicia la autoliquidación el procedimiento de devolución (artículo 124 LGT). En los demás casos, cuando el acto determina una cantidad a ingresar o a compensar, la autoliquidación constituye una simple actuación del contribuyente[8], y su presentación no implica que la Administración tenga que dictar ningún acto administrativo, al no ser un acto de inicio de un procedimiento tributario.

- Tercera, que la autoliquidación no es un acto negocial, a pesar de constituir una manifestación de voluntad. La dogmática jurídica habla de que la manifestación de voluntad es negocial –es decir, constituye un negocio jurídico[9]- cuando los efectos jurídicos se producen ex voluntate, no ex lege. Si los efectos, como ocurre con la autoliquidación, no se producen ex voluntate, no cabe decir que nos hallamos ante un acto negocial que vincule a la Administración y al obligado. El importe de la deuda autoliquidada (positiva, negativa, a compensar o con cuota cero) carece de cualquier eficacia preclusiva, y puede ser comprobado por la Administración –como lo hace en los procedimientos de gestión e inspección- en tanto no prescriba su derecho a liquidar. Así lo dispone el mismo artículo 120.2 de la LGT: «las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda».

[7] El que nos encontramos en estos casos ante una facultad, y no ante un deber, lo pone de manifiesto el hecho de que la presentación fuera de plazo de estas autoliquidaciones, no supone nunca la comisión de la infracción tipificada en el artículo 198 de la LGT, ya que no existe en el IRPF un deber de presentar estas autoliquidaciones, aunque no traiga consigo un perjuicio económico.

[8] Así se desprende del artículo 98.1 de la LGT cuando dispone que las actuaciones tributarias «podrán iniciarse (…) mediante autoliquidación». *El Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* (Ministerio de Hacienda, julio de 2001) ha señalado, en este mismo sentido, en la página 108, que «desde un punto de vista técnico jurídico, no se trata, en la mayoría de los casos, de procedimientos administrativos, stricto sensu, que terminan con una resolución administrativa, sino de actos de ciudadanos en cumplimiento de obligaciones tributarias. Sin embargo, cabe entender –sigue diciendo el *Informe*- que estamos ante "actuaciones y procedimientos tributarios", en sentido amplio, en los que la colaboración de los ciudadanos alcanza tal importancia que matizan el esquema procedimental típico regulado en la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común".

[9] F. de Castro y Bravo, *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, pág. 34.

- Cuarta, que la autoliquidación es un acto accesorio del de declarar. La distinción entre un acto principal y otro accesorio es clara y precisa. Los actos principales son los que pueden existir solos (por ejemplo, la declaración tributaria). Los accesorios son los que dependen de otro acto que se presupone, sin el cual carecen de razón de ser. La autoliquidación es un verdadero acto accesorio. Su existencia depende, siempre y en todos los casos, de la declaración: se autoliquidan siempre hechos que previa o simultáneamente se han declarado; lo que presupone la declaración de la que depende y en función de la cual se justifica la cuantía de la deuda a ingresar, o, en su caso, de la cantidad a devolver o a compensar.

- Y quinta, que la autoliquidación es un acto declarativo: por medio de este acto, el obligado reconoce la existencia y cuantía de una deuda a ingresar, o de una cantidad a compensar o a devolver, que ha nacido de la realización del presupuesto de hecho del tributo autoliquidado.

B) CLASES

Como cualquier otro acto tributario complejo, las autoliquidaciones son susceptibles de múltiples clasificaciones en función de sus elementos y de las singularidades de su régimen jurídico. Aquí se aludirá sólo a las más relevantes.

1) Por razón del tributo que autoliquida el obligado tributario, cabe distinguir entre autoliquidación del IRPF (art. 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (art. 137 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades), del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 36 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio), del Impuesto General Indirecto Canario (art. 61 de la Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias), del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), etc.

2) Por el contenido, las autoliquidaciones pueden clasificarse en autoliquidaciones a ingresar, a devolver, a compensar o con cuota cero, según que la declaración del obligado consista, respectivamente, en un importe a ingresar, en una cantidad a devolver por la Administración (en el IRPF, por ejemplo), en una cantidad a compensar por el sujeto en las autoliquidaciones posteriores (por ejemplo, en el Impuesto General Indirecto Canario, en adelante, IGIC), o bien en una cuota tributaria cero (en el IGIC, por ejemplo).

3) Por razón de su forma de manifestación, pueden distinguirse entre autoliquidaciones principales y complementarias. Las principales son las que contienen la primera y fundamental manifestación de voluntad del obligado sobre el importe de la deuda a ingresar o sobre la cuantía a devolver o a compensar. Por su parte, las complementarias modifican una anterior en perjuicio del obligado, en el sentido de que el sujeto debe ingresar

más a la Hacienda Pública, o la Administración le debe devolver menos, o él, compensar menos en las próximas autoliquidaciones. Debe precisarse, no obstante, que si el «error» padecido por el sujeto en la autoliquidación le perjudica (porque debe pagar menos, o la Administración devolverle más, o él compensar más), el sujeto no puede nunca presentar una autoliquidación complementaria, sino que debe instar su rectificación, de acuerdo con el artículo 120.3 LGT.

De esta forma, el problema de cuándo debe presentarse la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones queda reducido al tipo de «error» padecido en la manifestación del obligado; «error» que debe ser objeto de un estudio más detallado.

C) LOS «ERRORES» DEL ACTO DE AUTOLIQUIDACIÓN

Los «errores» del acto de autoliquidación plantean cuestiones de diversa naturaleza, que afectan tanto al error vicio como al error en la declaración-autoliquidación y, con ello, a la posibilidad de su rectificación.

1) La primera cuestión se refiere al error vicio o error propio, que vicia el proceso formativo del querer interno del obligado tributario, y que opera como presupuesto para la realización del acto. Desde hace años, la doctrina (Vanoni, Sánchez Serrano, entre otros) ha tomado posición respecto de este vicio[10], señalando, que «las indagaciones acerca de la naturaleza de los vicios de la manifestación de ciencia efectuada mediante la declaración son superfluas o, más exactamente, deben ser conducidas con una finalidad muy particular». «Una declaración viciada por error, dolo o violencia, ha dicho Vanoni, tiene como consecuencia administrativa el provocar la actividad administrativa de comprobación. Pues no se trata de una manifestación de voluntad negocial, respecto a la cual el defecto de voluntad opere en el sentido de no permitir la perfección del negocio, sino de una declaración de ciencia con respecto a la cual interesa únicamente establecer la correspondencia entre la manifestación de ciencia y la realidad jurídicamente relevante»[11].

Debe advertirse, no obstante, que este error vicio, en el supuesto que se dé en una autoliquidación, sólo es pensable, en teoría, bajo la fórmula del «error de derecho», y en concreto, en la hipótesis de que el obligado tenga el convencimiento equivocado de que no tiene ningún deber de presentar la autoliquidación del tributo. En este caso, el error-vicio excluye, a mi juicio, la culpabilidad del obligado y, por tanto, la infracción tributaria, al faltar la «negligencia» en su grado mínimo exigida por el artículo 183 de la Ley General Tributaria para apreciar la existencia de una infracción.

Con todo, debe añadirse que el sujeto, en estos casos, puede presentar fuera de plazo la autoliquidación del tributo. Lo cual dará lugar a la aplicación de los recargos de

[10] L. Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, pág. 317.

[11] Tomo las citas de Vanoni del libro de L. Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*, cit. , nota 10, pág. 317.

extemporaneidad del artículo 27 de la Ley General Tributaria, siempre que la autoliquidación presentada sea voluntaria, por no haber mediado requerimiento de la Administración tributaria, y siempre que además identifique el obligado en la autoliquidación el período impositivo de liquidación al que se refiere y contenga los datos relativos a dicho período[12].

2) La segunda cuestión, relativa al error en la autoliquidación, ofrece, a su vez, un doble orden de interrogantes:

– El primero se refiere al error en la autoliquidación en perjuicio del obligado, del que resulta un mayor ingreso a favor de la Administración o una menor devolución o compensación. Nos podemos hallar en estos casos ante una autoliquidación "falsa" (error consciente) o ante una "errónea" (error inconsciente), constitutiva, en los dos supuestos, de infracción tributaria, que, en tanto no exista un requerimiento administrativo, el obligado puede modificarla, mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, corrigiendo el error de la autoliquidación inicial, la cual –como dispone el artículo 119 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAPGI), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio- subsistirá en la parte no afectada por la nueva autoliquidación.

No nos corresponde describir el pormenor de estas autoliquidaciones complementarias. Nos conformaremos con destacar únicamente que de la cuota resultante de estas autoliquidaciones siempre ha de descontarse el importe de la autoliquidación inicial, pudiendo, por tanto, resultar un mayor importe a ingresar, un menor importe a compensar, o un menor importe a devolver.

Si antes de que se haya presentado la autoliquidación complementaria con el menor importe a devolver no se hubiese obtenido la devolución de la autoliquidación inicial, la presentación de esta segunda autoliquidación, establece el artículo 119.3 del RGAPGI, determina que se considere finalizado el procedimiento de devolución iniciado con la presentación de la primera autoliquidación. Por el contrario, si ya se hubiese obtenido la devolución, el obligado deberá ingresar –así lo dispone también el artículo 119.3 del RGAPGI- la cantidad indebidamente obtenida junto al importe que resulta de la autoliquidación complementaria.

Obvio es decir que cuando la autoliquidación complementaria tuviera un resultado a ingresar, fruto de la corrección del error en la autoliquidación inicial, la presentación extemporánea de la nueva autoliquidación dará lugar a la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria[13].

– El segundo error en la autoliquidación es aquel que perjudica los intereses legítimos

[12] Véanse, entre otros, L. Mª Cazorla, *Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007, págs. 347-349, F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17 ed., Thomson-Civitas, Navarra, 2007, págs. 274-277, y F. Clavijo Hernández «Las obligaciones tributarias accesorias», en *Hacienda Canaria*, n º 10, págs, 44-48.

[13] F. Clavijo Hernández «Las obligaciones tributarias accesorias», cit., pág. 45.

del obligado. Lo cual ocurre cuando el error –generalmente, inconsciente- en la autoliquidación determina que el sujeto deba pagar menos a la Hacienda Pública, o compensar más en los siguientes períodos de liquidación del Impuesto, o bien que la Administración deba devolver más de la cantidad por él autoliquidada. La lectura del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria muestra claramente que el obligado no puede presentar, en estos casos, una autoliquidación complementaria, sino lo que debe hacer, como ya se ha dicho, es solicitar la rectificación de su autoliquidación. Explicar en qué consiste esta solicitud y la rectificación, exigiría avanzar una parte del estudio del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones, que expondremos en el siguiente epígrafe.

III. LA RECTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES

A) CONCEPTO Y CARACTERES GENERALES

La rectificación de las autoliquidaciones es un procedimiento con entidad propia dentro de los procedimientos tributarios. El RGAPGI lo incluye dentro de los procedimientos de gestión.

En términos sucintos, puede definirse la rectificación de autoliquidaciones como un procedimiento de comprobación, iniciado a instancia del obligado tributario[14]. Sin embargo, una caracterización más clara y precisa de lo que constituye este procedimiento sólo se consigue examinando los dos elementos que componen el concepto: a) constituir un procedimiento de comprobación tributaria, y b) ser un procedimiento que se inicia a instancia del obligado tributario.

1. La rectificación de las autoliquidaciones es un procedimiento de comprobación tributaria

La rectificación de las autoliquidaciones es un procedimiento de comprobación tributaria. Ello significa que nos encontramos ante una secuencia coordinada de actos, orientada a que la Administración tributaria fije o determine los extremos de la autoliquidación que el obligado tributario considera contrarios a sus intereses legítimos. No se trata, en ningún caso, de un procedimiento de liquidación (aunque el acto resolutorio puede contener también una liquidación tributaria), dado que la finalidad del procedimiento no es propiamente cuantificar la deuda tributaria, sino, como se ha dicho, comprobar o determinar aquellos extremos de la autoliquidación sobre los que se hubiese presentado la solicitud de rectificación.

Tres circunstancias ponen de relieve esta característica del procedimiento:

- En primer lugar, las potestades que ejercita la Administración en este procedimiento no son potestades de revisión ni directamente de liquidación. En sentido estricto, son potestades de comprobación, idénticas, en su naturaleza, a las que ejercita en cual-

[14] Véanse V.M. Sánchez Blázquez, «Notas sobre la rectificación de las autoliquidaciones», inédito, y F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pág. 270.

quier procedimiento de este tipo. La Administración puede, en este sentido, examinar –así lo precisaremos en el estudio del procedimiento de rectificación- la documentación presentada y contrastarla con la información que obre en sus Bases de datos. Puede, también, como en cualquier otro procedimiento comprobador, completar esos datos con requerimientos a terceros o al mismo obligado tributario a fin de determinar o fijar los hechos que están comprobándose de la autoliquidación objeto de rectificación. En definitiva, a través de estas potestades, la Administración, lo que trata es de determinar los hechos, situaciones o actos contenidos en la autoliquidación que el obligado considera contrarios a sus intereses legítimos.

- En segundo lugar, el párrafo segundo del segundo apartado del artículo 126 del RGAPGI establece expresamente la imposibilidad de que el obligado solicite la rectificación de la autoliquidación cuando la Administración esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada. A nuestro entender, este párrafo constituye una manifestación clara de esta naturaleza comprobadora, no liquidadora, del procedimiento de rectificación, y es, además, una consecuencia lógica de dicha naturaleza. El sentido de la norma es obvio, y lo que quiere decir es bien simple: no tiene ningún sentido que la Administración, a través de la rectificación de la autoliquidación, inicie una nueva comprobación, cuando ya está comprobando la autoliquidación en otro procedimiento. Lo procedente –es lo que está diciéndonos el RGAPGI- no es duplicar procedimientos, sino plantear la rectificación dentro del procedimiento de comprobación o inspección que la Administración inició de oficio. De lo contrario, nos encontraríamos –sin ningún sentido- con dos procedimientos de comprobación, que es lo que trata de evitar el RGAPGI.

- Y en tercer y último lugar, la liquidación provisional rectificadora de la autoliquidación tiene también unos efectos preclusivos similares, por ejemplo, a los del procedimiento de comprobación limitada, lo que, a nuestro juicio, revela el carácter comprobador de este procedimiento. Así se desprende del mismo artículo 128.1 del RGAPGI, cuando dispone que la Administración no puede efectuar una nueva liquidación sobre hechos comprobados en la rectificación, salvo «que en un procedimiento o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación» (el subrayado es mío).

En pocas palabras, la rectificación no es más que un procedimiento de comprobación sobre aquellos extremos de la autoliquidación solicitados por el obligado tributario.

2. La rectificación de las autoliquidaciones es un procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario

La rectificación de las autoliquidaciones, en cuanto tiene por objeto la declaración de una situación activa del obligado (esto es, el reconocimiento del derecho del sujeto a la devolución de una cantidad o a la compensación de más importe en las próximas autoli-

quidaciones, o a una deuda menor de la autoliquidada inicialmente), es lógico que el inicio del procedimiento tenga lugar a instancia o a solicitud del propio obligado. Lo cual explica que, para este procedimiento, no se establezca en el RGAPGI, como si se regula para otros (devolución, verificación de datos y comprobación limitada), su posible terminación con el inicio de un procedimiento de inspección, de más alcance o profundidad[15].

El escrito de solicitud constituye el acto que, per se, inicia el procedimiento de rectificación de manera vinculante para la Administración, quien no tiene otra alternativa que tramitarlo hasta su terminación, sin perjuicio, obviamente, de que la resolución sobre la rectificación sea positiva o negativa para el obligado, lo que dependerá, exclusivamente, de que la solicitud se ajuste o no a la Ley.

En todo caso, la solicitud del obligado es la que delimita el objeto de la rectificación, o más exactamente, como hemos dicho, de la comprobación de la autoliquidación. Por ello si la Administración entiende que tiene que comprobar otras cuestiones distintas a las solicitadas por el obligado, no tiene más remedio que finalizar el procedimiento de rectificación en función de lo solicitado, y, luego, iniciar de oficio un procedimiento de comprobación o inspección que alcance a todas esas cuestiones, pues, de lo contrario, nos encontraríamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho por haber sido dictado el acto «prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello» [artículo 217.1 e) de la LGT].

En estas condiciones, se comprende que, al constituir la rectificación un procedimiento iniciado a solicitud del obligado, si la Administración, por ejemplo, le requiere la aportación de determinados datos, justificantes o cualquier otro documento, y el obligado no los aportara en plazo, podría llegarse a entender, como explicaremos en su momento, que el procedimiento ha caducado –así se desprende del artículo 104.3 de la LGT- por inactividad del obligado; lo que equivale, a nuestro juicio, a un desistimiento tácito, algo que no es posible en un procedimiento de comprobación iniciado de oficio.

Otro ejemplo en el que se manifiesta esta característica del procedimiento: si la solicitud de rectificación del obligado no reúne los requisitos de los artículos 88.2 y 126.4 del RGAPGI y la Administración le requiere para que subsane los defectos de su escrito en un plazo de diez días, y él no lo hace, podrá la propia Administración, de acuerdo con el artículo 89 del citado RGAPGI, tenerlo también por desistido de su solicitud de rectificación, y proceder, sin más trámite, al archivo del expediente.

Siendo esto así, no parece que pueda negarse que nos encontramos ante un procedimiento de comprobación iniciado a instancia del obligado tributario. Lo cual no solo implica el derecho de solicitud de los obligados a la rectificación de la autoliquidación,

[15] Véase V.M. Sánchez Blázquez, «Notas sobre la rectificación de las autoliquidaciones», inédito

sino también su derecho a desistir de la solicitud y la extinción del procedimiento por caducidad, cuando éste se paraliza por más de tres meses por causa imputable al propio obligado.

B) NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN

El carácter gestor del procedimiento es incuestionable. Pero no lo es tanto la calificación de procedimiento de rectificación, pese a su denominación reglamentaria de «procedimiento para rectificación de autoliquidaciones», pues, en ocasiones, no se rectifica autoliquidación alguna. El procedimiento es un típico procedimiento de comprobación, cuya finalidad, como ya se ha indicado, es «comprobar» aquellos extremos de la autoliquidación contrarios a los intereses legítimos del obligado. En realidad, lo que hace la solicitud de rectificación es simplemente instar esta comprobación administrativa, a fin de que los órganos gestores de la Administración determinen y califiquen los hechos a los que ley del tributo vincula una determinada consecuencia jurídica.

Obvio es decir que estas solicitudes tratan de pedir a la Administración la rectificación de la autoliquidación al amparo (aunque sea infundado) de la legislación del tributo que se ha autoliquidado, lo que, a nuestro juicio, las diferencia[16] claramente de aquellas otras peticiones que se hacen al amparo del derecho constitucional de petición (artículo 29 de la Constitución), como puede ser, por ejemplo, la de revocación del artículo 10 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Esta puntualización no es nada superflua, dado que estas últimas peticiones no imponen a la Administración otra obligación que la de acusar recibo de la petición (artículo 6.2 de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del derecho de petición). En cambio, las solicitudes, stricto sensu, como las que nos ocupa, obligan siempre a la Administración a resolver expresamente, según las reglas de los artículos 103 y 104 de la LGT.

De lo dicho se sigue que la rectificación de las autoliquidaciones constituye un procedimiento de comprobación de los que se inicia a solicitud del obligado. Así lo establece el mismo artículo 126.1 del RGAPGI: «las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica».

C) REQUISITOS DE LA RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIONES

Para que la rectificación de la autoliquidación produzca sus efectos normales, deberá ajustarse a los requisitos exigidos por el RGAPGI. Si no se cumplieran esos requisitos, el órgano ante el que se presente la solicitud deberá declararla mal planteada, y no podrá pronunciarse sobre la rectificación solicitada de la autoliquidación.

[16] Véase, en este sentido, E. García de Enterría y T.R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo,* Vol. II, ed., Civitas, Madrid, 1993, pág. 97.

1. Requisitos subjetivos

a) Órgano administrativo

La solicitud de rectificación debe dirigirse al órgano competente de la Administración Tributaria. El RGAPGI establece expresamente este requisito al regular la iniciación del procedimiento de rectificación, cuando dispone que las solicitudes deben dirigirse «al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica».

b) Solicitante

Podrá solicitar la rectificación el obligado tributario que hubiese presentado previamente a la Administración tributaria la autoliquidación correspondiente. Para presentar la solicitud de rectificación, no basta, por tanto, con ser obligado, se exige, además, que el propio obligado tributario hubiese presentado la autoliquidación correspondiente. El mismo artículo 126.2 del RGAPGI señala al respecto que «la solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación», la cual, como veremos en el siguiente apartado, constituye un presupuesto en sentido estricto del procedimiento de rectificación.

2. Requisitos objetivos

El objeto de la rectificación es la autoliquidación. No se exige que su resultado sea ingresar: puede ser también a devolver o a compensar. Ahora bien, si la autoliquidación presentada hubiese sido a ingresar, el RGAPGI no exige, para solicitar la rectificación, que el importe autoliquidado hubiese sido ingresado. Basta con que la hubiese presentado el obligado antes de la solicitud de rectificación.

3. Requisitos de actividad

a) Tiempo

La solicitud de rectificación podrá presentarse por el obligado tributario siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente (artículo 126.2 del RGAPGI).

Existe, no obstante, un límite temporal a la rectificación: que la Administración no hubiese practicado liquidación definitiva de la obligación tributaria antes de que el obligado hubiese presentado la solicitud de rectificación. Lo cual no constituye ningún límite arbitrario. Si la finalidad de la rectificación es que la Administración compruebe aquellos extremos de la autoliquidación solicitados por el obligado en el escrito de iniciación del procedimiento, lógico es que la rectificación sea únicamente admisible en tanto la Administración no haya dictado una resolución definitiva sobre esos extremos.

Si la liquidación fuese provisional, cabe, por supuesto, que el obligado solicite la rectificación de la autoliquidación, siempre que el acto de liquidación provisional haya sido practicado por la Administración «por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud». Y ello ocurre, según precisa el art. 126.3 del RGAPGI, «cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional».

b) Forma

La solicitud de rectificación se formulará por escrito, que contendrá, aparte de los datos generales necesarios (artículo 88 del RGAPGI), los específicos siguientes:

- Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

- En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132 del RGAPGI. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y ésta no pudiera realizarse mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

Según el artículo 126.5 del RGAPGI, han de acompañar a la solicitud la documentación en que se basa la rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado.

D) PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIONES

La regulación completa del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones no se contiene, como antes señalamos, en la LGT, sino en el RGAPGI; norma que, recordemos también, será de aplicación a todas las Administraciones públicas en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 1 de la LGT.

1. Iniciación

El procedimiento se inicia por solicitud del obligado tributario que tiene que contener los datos señalados en el apartado anterior. Esta solicitud puede formularse por escrito ad hoc, redactado por el propio obligado, o mediante el empleo de modelos normalizados (artículo 98.3 de la LGT) que elabore la Administración tributaria.

Nada hay que añadir, a propósito de esta solicitud, a lo ya expuesto en el apartado anterior. Sólo insistiremos en que el obligado, en el escrito, debe identificar claramente la autoliquidación cuya rectificación pretende, y hacer mención a los argumentos (de derecho) en que se basa su pretensión. La instancia debe estar siempre acompañada con la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y con los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado (art. 126.4 y 5 del RGAPGI).

2. Instrucción

La Administración realizará, en esta fase de desarrollo del procedimiento, todos aquellos actos de instrucción que resultan precisos para determinar la procedencia de la rectificación. No se trata, por tanto, de una actividad genérica de comprobación, sino de una actividad encaminada a determinar aquellos extremos de la situación tributaria del obligado en que él considera que su autoliquidación le perjudica por ser contraria a sus intereses legítimos. Cinco precisiones deben señalarse:

a) Primera, la de que la Administración, dentro de estas actuaciones de instrucción,

puede examinar toda la documentación presentada por el obligado tributario, y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder.

b) Segunda, que la Administración puede completar todos estos datos a través de los requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes documentos.

c) Tercera, que la Administración puede igualmente realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada.

d) Cuarta, que cuando con la rectificación el obligado solicite asimismo la devolución de un ingreso efectuado (indebido o no), la Administración debe comprobar las siguientes circunstancias:

– La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

– Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2 b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

– Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2 c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), cuando se refiera a tributos que deban ser repercutidos a otras personas o entidades.

– La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

e) Quinta, que la Administración puede también pedir en esta fase del procedimiento a otros órganos de la Administración los informes que considere oportunos, a fin de tener en cuenta su parecer sobre la rectificación objeto del procedimiento. El órgano debe emitir el informe dentro del plazo de diez días establecido por el artículo 83.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC). Desde el punto de vista de su naturaleza, el informe no es vinculante, y constituye una mera ilustración al órgano de gestión, sin condicionarle su conducta de ningún modo.

Realizados estos actos internos y externos de instrucción, el órgano de gestión notificará al obligado la propuesta de resolución, para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso, dispone el artículo 127.4 del RGAPGI, se notificará sin más trámite al obligado la liquidación que se practique.

3. Terminación

a) Resolución expresa

De la misma forma que cualquier otro procedimiento tributario, el de rectificación debe finalizar mediante resolución, cuyo pronunciamiento es obligado para la Administración, conforme a la regla general del artículo 103 de la Ley General Tributaria. A esta resolución es aplicable el régimen establecido en el artículo 128 del RGAPGI. Esta regulación requiere de ciertas puntualizaciones:

1) El contenido de la resolución del procedimiento puede ser doble: de estimación total o parcial de la solicitud de rectificación de la autoliquidación (esto es, acordando en todo o en parte lo solicitado por el obligado en el escrito de iniciación del procedimiento), o bien de denegación de la rectificación solicitada.

A nuestro entender, la resolución denegatoria no convierte, como ha afirmado alguna doctrina[17], a la autoliquidación del obligado en acto administrativo de liquidación. El contenido de la resolución no cuantifica el importe de la obligación tributaria, y a lo que se reduce es a un rechazo de la solicitud, sin ningún pronunciamiento sobre el importe de la deuda o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, que es lo que, por definición, constituye el acto de liquidación (artículo 101 de la Ley General Tributaria). No existe, por tanto, ningún impedimento para que la Administración pueda volver luego sobre los hechos objeto de la solicitud de rectificación y dictar el correspondiente acto de liquidación, al carecer la resolución denegatoria de un efecto preclusivo sobre las potestades administrativas de comprobación.

2) La Administración debe motivar la resolución que pone fin a este procedimiento en dos supuestos: a´) cuando el acuerdo sea denegatorio, y b´) cuando la rectificación acordada no coincida (estimación parcial) con la solicitada por el obligado.

3) El artículo 128 del RGAPGI alude a que si la Administración acuerda rectificar la autoliquidación, y esta rectificación afecta «a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario», la Administración debe dictar una liquidación provisional, lo cual significa:

- primero, que la Administración, junto a la resolución rectificadora, debe realizar también las operaciones de cuantificación necesarias sobre la obligación tributaria a la que se refiere la autoliquidación, y determinar, en un acto de liquidación, el importe de la misma.

- y segundo, que la liquidación provisional dictada por la Administración sí tiene -a diferencia de las resoluciones denegatorias- un efecto preclusivo respecto del objeto de la rectificación, y por tanto, sobre estos hechos, la Administración no puede efectuar una nueva liquidación, «salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior –así lo establece el artículo 128 del

[17] F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, cit., pág. 271.

RGAPGI- se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación».

4) Si la Administración, como consecuencia de este procedimiento, reconoce el derecho a obtener una devolución, la resolución debe determinar: a´) el titular del derecho, b´) el importe de la devolución, y c´) los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. Obvio es decir que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés siempre tiene como límite el importe de la devolución reconocida.

b) Silencio administrativo negativo

El procedimiento puede terminar también por silencio administrativo negativo[18], cuando hayan transcurrido seis meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado[19].

No cabe efectuar en este apartado, obviamente, un análisis dogmático del silencio en los procedimientos tributarios iniciados a instancia del obligado. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe destacarse, únicamente, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución y en los artículos 104.3 y 227.2 b) de la LGT, 101. 4 y 128 del RGAPGI y 43 de la LRJ-PAC[20], que este silencio negativo constituye una presunción legal o ficción que la ley establece en favor del obligado (dar por supuesto la denegación de la rectificación), cuyo único efecto es permitirle interponer el recurso de reposición o, en su caso, la reclamación económico-administrativa pese a que, físicamente, no exista una resolución expresa que impugnar.

Cabe entender, por ello, que, en estos casos de silencio negativo, la Administración tributaria puede adoptar una resolución expresa posterior (los artículos 103 de la LGT y 101.4 del RGAPGI obligan a la Administración a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos); pero dicha resolución, según el párrafo tercero del apartado cuarto del artículo 101 del RGAPGI, debe adoptarla «sin vinculación alguna al sentido del silencio»[21], de tal modo que la existencia de este silencio negativo no impide que la Administración dicte una resolución posterior acordando total o parcialmente la rectificación de la autoliquidación.

c) Caducidad por inactividad del obligado tributario

El procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones también puede terminar

[18] Véase V.M. Sánchez Blázquez, «Notas sobre la rectificación de las autoliquidaciones», inédito.

[19] Para el cómputo de los seis meses debe tenerse siempre en cuenta lo dispuesto en los artículos 104 de la LGT y 102 del RGAPGI.

[20] En la enumeración de los artículos, sigo el orden de las fuentes, establecido en el artículo 97 de la LGT, para los procedimientos de aplicación de los tributos.

[21] El RGAPGI sigue en este punto lo establecido en el artículo 43.4 b) de la LRJPAC: «en los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio».

–aunque este modo de terminación no aparece contemplado en el RGAPGI- por caducidad por inactividad del obligado tributario, siempre que se den las dos condiciones del artículo 104.3 de la LGT:

- Primera, que la inactividad produzca una auténtica paralización del procedimiento. No basta, por ello, para declarar la caducidad con que el obligado tributario no cumplimente un trámite del procedimiento (por ejemplo, que no aporte datos requeridos por la Administración para cumplimentar el expediente que ya ha declarado anteriormente). La LGT exige que la inactividad del obligado sea indispensable para que la Administración dicte la resolución de rectificación de la autoliquidación (por ejemplo, que no entregue a la Administración documentos requeridos que tengan incidencia en la rectificación).

- Y segunda, que la paralización sea por causa imputable al obligado: no procede, por tanto, cuando la inactividad se deba, por ejemplo, a que el tercero no haya contestado el requerimiento realizado por la Administración para que aporten la información que le solicita.

No es posible realizar un estudio detallado de este modo de terminación del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones. A efectos de proporcionar una idea meramente fugaz, baste decir que para declarar la caducidad, la Administración debe antes formular una advertencia al obligado tributario, en el sentido de que, si su inactividad continúa más de tres meses, se producirá la caducidad del expediente. Transcurrido este plazo sin que el obligado realice las actividades necesarias para reanudar el procedimiento (por ejemplo, la aportación de los documentos necesarios para la rectificación), la Administración, sin más trámite, podrá declarar la caducidad y el archivo del expediente de rectificación de la autoliquidación, notificándoselo al obligado tributario.

IV. LA RECTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RELATIVAS A RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA O CUOTAS SOPORTADAS

Un trabajo dedicado a la rectificación de las autoliquidaciones, no puede dejar de dar cuenta –meramente dar cuenta- de las especialidades que presenta este procedimiento en los supuestos de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.

Las singularidades del procedimiento radican en la legitimación para instar la rectificación, que nuestro Derecho atribuye hoy tanto al retenedor o repercutidor como al que ha sufrido la retención, la repercusión o el ingreso a cuenta. Esta legitimación a persona distinta del titular de la autoliquidación es, sin duda, una de las innovaciones de la Ley General Tributaria en esta materia (a nivel reglamentario, la ha desarrollado el RGAPGI), la cual ha venido justificada, según ha notado la doctrina[22], «por los problemas que con

[22] AA.VV. *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, CISS, Madrid, 2007, pág. 526.

la legislación anterior, en donde solo el titular de la autoliquidación podía instar su rectificación, se producía si el titular de la autoliquidación se negaba a instar su rectificación a petición del retenido o repercutido».

En todo caso, este trabajo no trata de analizar esta cuestión, ni menos aún de enjuiciar esta innovación de la Ley General Tributaria: sólo pretendemos acentuar las especialidades del procedimiento cuando quien solicita la rectificación de la autoliquidación es el sujeto que ha soportado indebidamente las retenciones, los ingresos a cuenta o las cuotas repercutidas. Son cuatro los aspectos a destacar.

- El primero es el relativo al órgano competente para resolver la rectificación de estas autoliquidaciones. El artículo 129.4 a) del RGAPGI establece que la resolución del procedimiento «corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita», con independencia del sujeto que la solicita.

- Segundo, si el sujeto que ha soportado indebidamente las retenciones, los ingresos a cuenta o las cuotas repercutidas insta la rectificación antes de que el obligado hubiese presentado la autoliquidación (la solicitud de rectificación puede presentarla el sujeto desde el momento en que tenga conocimiento de la actuación de retención o repercusión o de la detracción del ingreso a cuenta que provoca su petición), ese tiempo que media entre la solicitud de rectificación y la fecha de finalización del plazo de autoliquidación, establece el artículo 129.4 b) del RGAPGI, tendrá el carácter, a efectos del cómputo del plazo máximo para resolver el procedimiento, de interrupción injustificada.

- Tercero, la Administración tiene que notificar la solicitud de rectificación presentada por el sujeto el sujeto que ha soportado indebidamente las retenciones, los ingresos a cuenta o las cuotas repercutidas, al titular de la autoliquidación, es decir, al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, para que comparezca en el procedimiento en el plazo de diez días y aporte los documentos requeridos o que considere necesarios para justificar la retención, el ingreso a cuenta o la repercusión efectuada.

Posteriormente, las actuaciones procedimentales se pondrán de manifiesto, sucesivamente, por exigencias del principio contradictorio, al solicitante y al titular de la autoliquidación, por períodos de quince días, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. Dado que nos encontramos ante una comprobación de una situación tributaria, la Administración, en la instrucción del procedimiento tiene que «velar por la confidencialidad de los datos aportados por uno u otro, debiendo adoptar las medidas oportunas para no informar sobre datos que nos les afecten. Así, si la cuestión a dilucidar es la indebida retención soportada por un trabajador, éste no tiene porque acceder a los datos aportados a la Administración por el retenedor que afecten al resto de los trabajadores, por lo que la Administración en la puesta de

manifiesto del expediente deberá adoptar las medidas oportunas para garantizar la confidencialidad de estos datos»[23].

- Y, por último, la liquidación provisional o resolución denegatoria que ponga fin al procedimiento se notificará a todos los obligados presentes en el procedimiento: es decir, al solicitante de la rectificación y al obligado tributario que efectuó la retención, la repercusión o el ingreso a cuenta. Si la resolución fuese estimatoria, y el retenedor o el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión la recurriesen, la liquidación provisional que resulte (con devolución a favor del retenido o repercutido) «no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza» dicha resolución.

[23] AA.VV. *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, cit., pág. 527.