

Criterio 1 de 5 de la resolución: **00/01804/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **31/03/2025**

Asunto:

LGT. Segundas solicitudes de rectificación. Aplicación del criterio establecido en la resolución de fecha 19/07/2024 dictada en unificación de criterio (RG 00-652-2024) a supuestos de hecho distintos de los contemplados expresamente en dicho criterio.

Criterio:

Los límites a la presentación de una segunda solicitud de rectificación cuando ha existido una primera solicitud de rectificación de autoliquidación que fue estimada total o parcialmente practicándose liquidación provisional sin que se interpusiera recurso, previstos en el artículo 221.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria y el artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007, deben interpretarse a la luz de los criterios interpretativos contenidos en la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de julio de 2024 dictada en unificación de criterio RG 652/2024 la cual, por tanto, es aplicable a supuestos de hecho distintos del contemplado expresamente en dicho criterio.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

120.3

221.3

RD 1065/2007 Reglamento Proc. Gestión e Inspección y N.Comunes de Aplicación

126.3

Conceptos:

Causa/supuesto

Criterios

Límites

Procedimiento solicitud de rectificación de autoliquidaciones

Rectificación

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 31 de marzo de 2025

RECURSO: 00-01804-2025

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28020 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 20 de diciembre de 2024, recaída en la reclamación nº 39/727/2024 y acumuladas interpuestas frente al acuerdo de inadmisión de las solicitudes de rectificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas instadas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

El obligado tributario interesado en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Cantabria comenzó a prestar sus servicios para una entidad bancaria el 26 de febrero de 1962 siendo en la actualidad perceptor de una pensión de jubilación satisfecha por el Instituto Nacional de la Seguridad Social que declaró como rendimiento del trabajo íntegramente en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) de los ejercicios 2014 a 2017.

Posteriormente al conocer el interesado que este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) relativa a la "Institución Telefónica Previsión" había declarado que *"la parte de la pensión que pueda corresponder a aportaciones anteriores a 1 de enero de 1979 sí tiene derecho a la aplicación de las previsiones de los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria Segunda LIPF"* y haber realizado el interesado aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca desde febrero de 1962, presentó el 10 de mayo de 2019 una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones IRPF 2014 a 2017 *"a fin de que se devuelvan las cantidades que corresponda por aplicación de los apartados 2 y 3 de la DT 2ª de la Ley 35/2006 sobre el IRPF, computándose en su caso en la base imponible el 75% del importe recibido en concepto de pensión"*.

Esas solicitudes de rectificación fueron desestimadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) porque, en síntesis, consideraba que no existía respaldo normativo alguno para aplicar a la pensión percibida un tratamiento fiscal distinto al establecido con carácter general para las pensiones de la Seguridad Social considerando, por tanto, jurídicamente procedente la autoliquidación del interesado en la que se había integrado el importe total percibido como rendimientos del trabajo.

Dicha resolución desestimatoria fue recurrida interponiendo el interesado recurso potestativo de reposición que fue igualmente desestimado, interponiéndose frente a la citada resolución desestimatoria reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cantabria en fecha 3/7/2020. En dicha reclamación el interesado afirmaba que *"la parte de la pensión que proporcionalmente pueda corresponder a aportaciones anteriores a 1 de enero de 1979 es la que tiene derecho a la aplicación de las previsiones de los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria segunda"*.

El TEAR de Cantabria en resolución de fecha 30/10/2020 (RG 39/918/2020) estimó parcialmente la reclamación en aplicación de la resolución dictada en unificación de criterio de este TEAC RG 2469/2020 de fecha 1 de julio de 2020 declarando lo siguiente:

<<Procede, en consecuencia, la estimación parcial de la presente reclamación y la anulación del acuerdo impugnado, para que se excluya como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a las aportaciones desde la fecha señalada (alta en la entidad bancaria el 26/02/1962) hasta 31/12/1966 >>

En ejecución de la reclamación económico-administrativa parcialmente estimatoria que no fue recurrida, la AEAT dictó el 25 de febrero de 2021 una liquidación provisional en la que excluyó como rendimientos del trabajo sujetos a imposición en el IRPF la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a las aportaciones realizadas desde el alta en la mutualidad hasta el 31/12/1966.

En fecha 12/07/2023 el interesado presentó una segunda solicitud de rectificación de su IRPF 2014-2017 pretendiendo, en invocación de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de febrero de 2023 (recurso de casación 5335/2021) que la parte de pensión correspondiente a las aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca desde 1/1/1967 hasta 31/12/1978 no tributase al 100% sino al 75%.

Estas segundas solicitudes de rectificación fueron declaradas inadmisibles por la AEAT en acuerdo de fecha 11 de marzo de 2024 en el que se señaló lo siguiente:

<<SEGUNDO. De acuerdo con:

El artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

"(...)"

El procedimiento para instar la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra regulado en los artículos 126 a 130 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El artículo 126 "Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones" del RGAT dispone:

"(...)"

El artículo 128 "Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones" del RGAT en su apartado 1 establece:

"(...)"

Con fecha 4 de febrero de 2021 el Tribunal Supremo ha dictado la sentencia número 145/2021 (Recurso casación 3816/2019), con el siguiente contenido: (...)

Asimismo, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) dictó resolución el 4 de octubre de 2022 en unificación de criterio en la que se establece:

"(...)"

En este caso, existe una liquidación provisional acordada por la Administración tributaria que afectó a un elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria, como consecuencia de una rectificación de autoliquidación cuyo procedimiento finalizó con estimación (total o parcial) de la misma. La solicitud de rectificación de autoliquidación relativa a las aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca afecta al mismo elemento de la obligación tributaria que ya ha sido regularizado mediante la liquidación provisional.

Por tanto, no procede una nueva rectificación de autoliquidación teniendo en cuenta que existe una liquidación provisional anterior que afecta al mismo elemento de la obligación tributaria>>.

SEGUNDO. Frente al acuerdo de inadmisión de las segundas solicitudes de rectificación instadas, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria.

La citada reclamación fue estimada parcialmente con orden de retroacción por el Tribunal Regional en la resolución de fecha 20 de diciembre de 2024 (RG 39/727/2024 y acumuladas) aquí impugnada:

Resolución TEAR de Cantabria impugnada de 20 de diciembre de 2024 (RG 39/727/2024 y acumuladas):

<<CUARTO. Lo primero que debe determinar este Tribunal es si es correcta la decisión de la oficina gestora de inadmitir a trámite las solicitudes de rectificación del IRPF respecto de los ejercicios en cuestión, sobre la base de que la existencia de una previa liquidación administrativa.

Por tanto, la cuestión preliminar que ha de dilucidarse es la posibilidad, en el caso concreto que nos ocupa, de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación fundada en hechos sobrevenidos.

Pues bien, en relación con la posibilidad de instar una segunda solicitud de rectificación en supuestos como el que nos ocupa se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resolución de 19/07/2024, RG 00652- 2024, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cuyas conclusiones son vinculantes tanto para este Tribunal como para la Administración tributaria conforme al artículo 242.4 de la LGT. El obligado tributario había obtenido en una primera solicitud una estimación parcial de sus pretensiones, viendo reducida en un 25% la parte de pensión de jubilación proporcionalmente procedente de todo período de cotización anterior al 01/01/1979, plantea, en una segunda solicitud, la posibilidad de excluir de gravamen toda parte de pensión que proporcionalmente proceda de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de Banca con anterioridad al 01/01/1967 conforme al criterio vinculante de la resolución del TEAC de 01/07/2020 (RG 2496/2020).

En esta situación, 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (RGAT), establece que tras la práctica de una liquidación provisional sólo es posible presentar una solicitud de rectificación si la liquidación se practicó por "consideración o motivo distinto" al invocado en la rectificación ya practicada; especificándose, acto seguido, que concurrirá "consideración o motivo distinto" cuando la solicitud afecte a "elementos de la obligación tributaria" que no hayan sido regularizados en la liquidación provisional. Y en este sentido añadir, que la mera alteración de la argumentación jurídica utilizada por el obligado tributario tras la práctica de una liquidación provisional, no permite obviar el límite objetivo fijado en el artículo 126.3 RGAT (resoluciones del TEAC de 31/12/2013, RG 1778/2011, o de de 17/03/2015, RG 10/2013).

Al analizar los efectos preclusivos que pudiera tener respecto de la segunda solicitud la liquidación practicada al estimarse en todo o en parte la primera solicitud, el TEAC entiende que aun cuando tengan ambas por objeto la pensión pública de jubilación percibida como antiguo cotizante de la Mutualidad Laboral de Banca, los elementos analizados en uno u otro caso no son los mismos, por lo que no se encontrarían al efecto de cierre de la firmeza administrativa (art. 221.3 LGT):

<<(…)>>

En base a ello, el criterio establecido por el TEAC en su resolución de 19/07/2024 (RG 652/2024) es:

<<No cabe ex artículo 126.3 RGAT inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 de conformidad con la resolución dictada en 1 de julio de 2020 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 2469/2020, cuando ha existido una primera solicitud basada en el derecho a la aplicación de dicha Disposición Transitoria Segunda LIRPF, de conformidad con la resolución dictada el 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 7195/2016, que fue estimada total o parcialmente practicándose liquidación provisional sin que se interpusiera recurso frente a la misma>>

QUINTO. En el caso que nos ocupa, y en aplicación del transcrito criterio del TEAC, las liquidaciones practicadas previamente al estimarse la previa solicitud de rectificación no implican que quepa inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, puesto que las primeras se basan en una doctrina según la cual parte de la pensión no se puede calificar como rendimiento del trabajo, debiendo por tal razón -una errónea calificación de la renta- excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión correspondiente a tales aportaciones según había declarado el TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio de 01/07/2020, RG 2469/2020, mientras que la segunda solicitud se refiere a la posible reducción en base imponible por la aplicación de la DT 2ª LIRPF, referida a la pensión de jubilación derivada de las aportaciones realizadas hasta 1978. Por lo que procede estimar en parte las reclamaciones, ordenando la retroacción de actuaciones para que la oficina gestora admita y resuelva las solicitudes aplicando los actuales criterios interpretativos de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF.

(…)

SEXTO. En consecuencia, en el presente caso procede estimar en parte las reclamaciones, ordenando la retroacción de actuaciones para que la oficina gestora admita y resuelva las solicitudes aplicando los actuales criterios interpretativos de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF conforme a lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior. Debiendo tener en cuenta las liquidaciones anteriormente dictadas como consecuencia de las estimaciones de previas solicitudes de rectificación>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAC de Cantabria ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT el día 23 de enero de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente comienza centrando la controversia jurídica a resolver en la presente unificación de criterio:

<<La cuestión controvertida en el presente recurso radica en determinar si el TEAC aplicó correctamente el criterio establecido en la resolución del TEAC de fecha 19/07/2024 dictada en unificación de criterio (RG 00-652-2024).

En concreto, si al estimar la reclamación aquí impugnada, el TEAC se ha ceñido al criterio fijado por este TEAC o si, por el contrario, ha extendido dicho criterio a supuestos para los que el TEAC no se ha pronunciado la resolución antes citada>>

Tras citar la regulación normativa que estima aplicable, en concreto el artículo 242 LGT, el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria (LGT), el 120.3 LGT sobre solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, realiza las siguientes alegaciones:

<<1) Interés en unificar criterio: requisitos del art. 242 LGT

En primer lugar, este Departamento entiende, por cuanto se expondrá en las siguientes alegaciones, que el TEAC de instancia no está dando debido cumplimiento a lo establecido en el artículo 242.4 LGT.

En segundo lugar, este Departamento considera que resoluciones como la aquí impugnada, en las que, en pretendida aplicación de un criterio del TEAC, se resuelven supuestos de hecho ajenos a los que constan en dicho criterio, además de ser errónea, es gravemente dañosa.

Se considera dañosa por cuanto puede dar lugar a la extensión indiscriminada de un determinado criterio (que el propio TEAC acotó en su resolución a un caso muy concreto) a otros supuestos distintos, con las implicaciones que ello pueda tener.

Se dan, por tanto, los motivos expresados en el artículo 242.1 LGT para la presente interposición

Ejemplo de ello es que, a fecha del presente recurso, este Departamento ha tenido conocimiento de numerosas resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos Regionales en las que, invocando, a nuestro juicio indebidamente, la resolución de este TEAC RG 00-0652-2024, están procediendo a revisar liquidaciones administrativas firmes, sin dar debido cumplimiento del criterio establecido en dicha resolución>>

A continuación, la Directora relaciona determinadas resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Cantabria, Castilla-La Mancha, Aragón, Galicia y Baleares. Dichas resoluciones resuelven supuestos iguales al resuelto por la resolución del TEAR de Cantabria aquí impugnada salvo la resolución del TEAR de Galicia de 30/09/2024, RG 15/4725/2023, en la que se planteaba la admisibilidad jurídica de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación en invocación del criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo contenido en la STS de fecha recurso 5335/2021, tras la estimación de una primera solicitud de rectificación de autoliquidación en invocación de la resolución de este TEAC RG 2469/2020 sin que se interpusiera recurso frente a la misma.

Continúa señalando la Directora recurrente:

<<También se ha observado una aplicación inconsistente y desigual del criterio de la RTEAC 00-0652-2024 por parte de los distintos Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

Así pues, ante segundas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones sobre la base de la DT 2ª LIRPF, existiendo una primera solicitud estimada y firme, algunos Tribunales están confirmando la inadmisión de las segundas solicitudes, en supuestos en los que no concurren todos los elementos expresados en el criterio de la RTEAC 00-0652-2024.

Sirva de ejemplo la resolución del TEAR de Madrid 28-07856-2024 y acumuladas 28-17112-2024; 28-17113-2024; 28-17114-2024, de 30/09/2024. En esta resolución, el TEAR, entendemos que, de manera acertada, confirma la inadmisión a trámite de una segunda solicitud de rectificación basada exclusivamente en el cálculo de la base de aplicación de la DT 2ª LIRPF. En ella, el TEAR hace expresa referencia a la resolución 00-652-2024, pero seguidamente añade (FJ 6º): "este Tribunal concluye que, en el caso ahora planteado no cabe la posibilidad de promover una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación referida a la misma obligación tributaria y periodo impositivo que en la primera solicitud.(...) En el caso concreto, la interesa interpone la segunda solicitud de rectificación por discrepancia en el cálculo efectuado por la Gestora en la resolución de la primera solicitud de rectificación (...) pero ello no supone que concurren argumentos o circunstancias sobrevenidas relevantes, desconocidas en el momento de la primera solicitud."

Otro ejemplo de aplicación desigual del criterio del TEAC, es que ante supuestos en los que los TEAR consideran improcedente la inadmisión a trámite, se observan fallos distintos, a nuestro juicio, todos ellos desacertados. Por un lado, algunos TEAR que resuelven la reclamación económico-administrativa con fallo estimatorio (pronunciándose no solo sobre la inadmisión a trámite, sino sobre el fondo de lo solicitado por el reclamante, como por ejemplo: RG 13-00004-2024 y acumuladas del TEAR de Castilla-La Mancha, de 02/09/2024); mientras que otros TEAR resuelven con fallo estimatorio en parte con orden de retroacción (como la que nos ocupa en el presente recurso 39-00759-2024 y acumuladas, del TEAR de Cantabria). Se desconoce la motivación de tal discrepancia de fallos ante supuestos sustancialmente iguales.>>.

Seguidamente, la Directora recurrente formula alegaciones encaminadas a fundar la improcedencia de la aplicación por el TEAR en la resolución impugnada del criterio fijado por este TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio de 19/07/2024 (RG 00/0652/2024). Afirma la Directora:

<<2) No se dan los presupuestos del criterio establecido en el TEAC en su resolución del 19/07/2024 (RG 00/0652/2024).

El criterio unificado en la referida resolución es nítido y conciso. De este criterio se extraen con claridad los siguientes elementos:

Se ha presentado una primera solicitud de rectificación de autoliquidaciones, basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF conforme a la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 7195/2016).

Dicha solicitud de rectificación ha sido estimada en todo o parte, y dictada liquidación provisional firme (sin que se interpusiera recurso frente a la misma).

Se ha presentado una segunda solicitud de rectificación de autoliquidaciones, basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF conforme a la resolución del TEAC de 01/07/2020 (RG 2469/2020).

No cabe inadmitir esta segunda solicitud, en aplicación del artículo 126.3 RGAT.

Todos y cada uno de estos elementos forman parte del criterio unificado por el TEAC.

Sin embargo, nos encontramos con una resolución del TEAR de instancia, en la que dice aplicar el criterio contenido en esta resolución del TEAC, pero lo hace a un supuesto en el que no se dan todos los elementos del criterio antes descrito, sino solo algunos. Es decir:

Existen una primera y una segunda solicitud de rectificación de autoliquidaciones basadas ambas en la aplicación de la DT 2ª LIRPF.

Pero ni la primera se planteó conforme a la resolución del TEAC de 05/07/2017(RG 7195/2016), ni la segunda conforme a la resolución del TEAC de 01/07/2020 (RG 2469/2020).

Por el contrario, en el supuesto de autos resuelto por el TEAR, el obligado instó una primera solicitud de rectificación que fue finalmente estimada (en vía económico-administrativa) y determinó la aplicación del criterio fijado en la resolución del TEAC de 01/07/2020 (RG 2469/2020); y posteriormente instó una segunda solicitud de rectificación por la que solicitaba la aplicación del criterio de la STS de núm. 255/2023 de 28/02/2023 (rec.casación 5335/2021).

A pesar de no darse todos los elementos del criterio unificado, sí concluye el TEAR en que "no cabe inadmitir la segunda solicitud, ex artículo 126.3 RGAT", estimando así la reclamación.

Dicho de otro modo, partiendo de solo algunos de sus elementos, aplica la conclusión de un determinado criterio, desentendiéndose del resto de elementos que llevaron al TEAC a alcanzar la referida conclusión.

En definitiva, **se está llevando a cabo una aplicación extensiva y sesgada de un criterio tan nítido y conciso como el fijado por el TEAC en su resolución 00/0652/2024** con el efecto contrario al perseguido por el propio TEAC de evitar <<una ruptura del "efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT" y que sí juega en este caso al existir una liquidación provisional que ha adquirido firmeza>> (FJ 5º)

De forma adicional, alega la Directora recurrente

<<Se aprecia igualmente incumplimiento en cuanto a la argumentación jurídica de dicha resolución dictada en unificación de criterio. Así pues, entendemos que el TEAR de instancia no ha tomado en consideración que, para poder revisar una liquidación que es firme (fuera de los casos legalmente establecidos del artículo 221.3 LGT), debe "asegurar que la [segunda] solicitud de rectificación de

autoliquidación (...) afecte a elementos de la obligación tributaria diferentes de los regularizados por la liquidación provisional" dictada al estimar la primera solicitud de rectificación de las mismas autoliquidaciones, todo ello, en los términos expresados por el TEAC al que nos dirigimos (FJ 5º).

Por el contrario, con una interpretación sesgada, como la que nos ocupa, en la que se observa una cierta confusión en los términos y en los antecedentes de hecho, el TEAR permite obviar la firmeza de las liquidaciones administrativas, sin que concurran nuevos elementos de la obligación tributaria, sino que se hace en base a la aparición de nuevos pronunciamientos y resoluciones judiciales que simplemente modifican un criterio en relación con el mismo elemento de la obligación tributaria, que ya fue objeto de las primeras liquidaciones.

Así pues, no ha tenido en cuenta el TEAR los requisitos fijados por del TEAC (RG 00-652-2024) para poder admitir a trámite una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, existiendo una liquidación administrativa firme respecto de la misma obligación y período. En su F.J. 5º el TEAC pone de manifiesto que, al existir una liquidación administrativa firme, la revisión de dicha liquidación deberá respetar los límites de la firmeza administrativa establecidos en los artículos 221.3 LGT y 126.3 RGAT, lo que se traduce en que la nueva solicitud deberá afectar a elementos de la obligación tributaria no regularizados mediante la liquidación provisional.

Destacamos en este punto que "distinto elemento de la obligación tributaria" no debe equipararse a "distinto período de cotización", como pretende el obligado. Así pues, el elemento de la obligación tributaria es idéntico: rendimientos del trabajo consistentes en pensión de la Seguridad Social procedente de aportaciones a Mutuality Laboral.

Por su parte, el obligado tributario pretende la aplicación de unos determinados porcentajes de reducción sobre dicho elemento de la obligación tributaria, con arreglo a un nuevo criterio jurisprudencial que mejora su situación (por cuanto que supone una menor tributación), respecto de su situación previa (la de la liquidación provisional firme dictada en atención a la primera solicitud de rectificación).

Cosa distinta es que, en aplicación del criterio jurisprudencial relativo a la cuestión de fondo, resulta relevante cuándo se realizaron las aportaciones a la MLB (es preciso distinguir entre distintos periodos de cotización), por cuanto que el porcentaje de reducción aplicable (25% ó 100%) varía entre uno y otro período, dada la existencia de doble imposición total o parcial para cada uno de ellos.

Precisamente esa firmeza administrativa obliga a avanzar un grado más respecto de lo que el Tribunal Supremo apuntó como "argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas" (STS de 04/02/2021, rec. Casación 3816/2019). **No bastan**, según el TEAC, **nuevos criterios, argumentos, pronunciamientos judiciales o pruebas**. Así se expresa el TEAC (RG 00-652-2024, FJ 5º):

"(...)"

Sin embargo, en el presente caso el obligado tributario presenta la segunda solicitud con motivo de un cambio de criterio en la aplicación de la DT 2ª LIRPF por la STS núm. 255/2023 de 28/02/2023 (rec.casación 5335/2021) y otras posteriores, y así lo verbaliza expresamente el propio interesado en su escrito a la Oficina gestora:

"(...)"

En el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa que nos ocupa, frente a la inadmisión de la Oficina gestora, el interesado reitera que el motivo de la segunda revisión es el cambio de criterio jurisprudencia

"(...)"

Ello nos lleva a concluir que el TEAR no está aplicando correctamente el criterio expresado por este TEAC en su resolución 00/652/2024.

4) Efectos contradictorios derivados de la resolución del TEAR que ponen de manifiesto la incorrección del fallo: inobservancia de la prescripción>>

Finalmente, la Directora recurrente defiende que la resolución del TEAR de Cantabria impugnada es incongruente porque «de ser acertada la interpretación del TEAR (cosa que negamos total y absolutamente) se habría producido la prescripción del IRPF 2014 a 2017 lo que pone de relieve la incorrección de dicha resolución y acentúa la incongruencia de su argumentario» afirmando:

<<Con carácter general, ante elementos distintos de la obligación tributaria, debemos tener en cuenta que, conforme a lo establecido en la resolución del **TEAC RG 3985/2014, de 8 de marzo de 2018, la primera rectificación no habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución**, pues para que eso ocurriera sería necesario que, entre la devolución solicitada en un primer momento y la que se solicita con posterioridad, existiera identidad objetiva, lo que implica que ambas solicitudes se deberían referir al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

Sin embargo, el TEAR, que por un lado parece admitir que existen pretensiones distintas afectantes a distintos elementos de la obligación tributaria (lo que permitiría admitir a trámite la segunda solicitud de rectificación); por otro lado parece desconocer que ello determinaría, sin género de dudas, la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos, respecto de los ejercicios 2014 a 2017, por cuanto la primera solicitud de rectificación y su estimación no habría interrumpido el plazo de prescripción de dichos ejercicios.

Lejos de ello e ignorando el instituto de la prescripción (y el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima, este último puesto como estandarte de su resolución), el TEAR entra a conocer del fondo de las pretensiones del reclamante en sus fundamentos jurídicos QUINTO y SEXTO, y reconoce el derecho a aplicar los actuales criterios interpretativos de la DT 2ª LIRPF.

Al estimar la reclamación, el TEAR está incumpliendo, además del criterio de ese TEAC (RG. 00-0652-2024), el del TS (sentencia n.º 145/2021 de 04/02/2021, rec. Casación 3816/2019), por cuanto está ordenando a la Oficina gestora la revisión de ejercicios prescritos.

(...)

Por tanto, para que pueda operar la interrupción de la prescripción, **el propio interesado asume que la segunda solicitud afecta al mismo elemento de la obligación tributaria que la primera**. Ello nos lleva al punto de partida: no estamos en presencia de un "elemento distinto de la obligación tributaria", sino que se trata del mismo elemento, respecto del que se invoca la aplicación de un nuevo criterio jurisprudencial surgido tras la firmeza de las primeras liquidaciones>>

Y señala que el instituto de la prescripción sí está siendo tomado en consideración por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales al resolver supuestos similares al aquí planteado.

Solicita, finalmente, de este TEAC la Directora recurrente la fijación del siguiente criterio:

<<En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que no resulta conforme a Derecho aplicar las conclusiones del criterio establecido en la resolución del TEAC de fecha 19/07/2024 dictada en unificación de criterio (RG 00-652-2024) a supuestos distintos de los contemplados expresamente en dicho criterio>>.

CUARTO. En fecha 4 de febrero de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Si bien la Directora recurrente solicita la fijación del siguiente criterio: "no resulta conforme a Derecho aplicar las conclusiones del criterio establecido en la resolución del TEAC de fecha 19/07/2024 dictada en unificación de criterio (RG 00-652-2024) a supuestos distintos de los contemplados expresamente en dicho criterio", a la vista de sus alegaciones estima este Tribunal que las cuestiones controvertidas sobre las que, en definitiva, solicita un pronunciamiento de este Tribunal Central son, en síntesis, las siguientes:

1. Determinar si el criterio establecido en la resolución RG 652/2024 se aplica a supuestos de hecho distintos de los contemplados expresamente en dicho criterio. A juicio de la Directora, el criterio contenido en dicha resolución sólo se aplicaría si concurren todos y cada uno de los elementos que formarían parte del criterio unificado que, a su juicio, son los siguientes:

Se ha presentado una primera solicitud de rectificación de autoliquidaciones, basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF conforme a la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 7195/2016).

Dicha solicitud de rectificación ha sido estimada en todo o parte, y dictada liquidación provisional firme (sin que se interpusiera recurso frente a la misma).

Se ha presentado una segunda solicitud de rectificación de autoliquidaciones, basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF conforme a la resolución del TEAC de 01/07/2020 (RG 2469/2020).

2. Enjuiciar la conformidad a derecho del criterio mantenido por el TEAR de Cantabria en la resolución aquí impugnada. Esto es, determinar si la resolución dictada por este TEAC en unificación de criterio en fecha 19/07/2024 (RG 652/2024) fundamenta la procedencia de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas entre 01/01/1967 y 31/12/1978 de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 28/02/2023, recurso de casación 5335/2021), cuando ha existido un primer procedimiento de rectificación de autoliquidación en el que se pretendió la aplicación de la DT 2ª LIRPF a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas antes de 01/01/1979 que determinó, tras la estimación parcial en vía económico-administrativa - sin que se interpusiera recurso frente a la misma - la práctica de una liquidación provisional en aplicación del criterio TEAC RG 2469/2020.

3. Enjuiciar la conformidad a derecho del criterio mantenido por el TEAR de Galicia en la resolución de fecha 30/09/2024, RG 15/4725/2023, resolución citada expresamente por la Directora en sus alegaciones. Esto es, determinar la admisibilidad jurídica de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación en invocación del criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo contenido en la STS recurso 5335/2021 tras la estimación de una primera solicitud de rectificación de autoliquidación en invocación de la resolución de este TEAC RG 2469/2020 sin que se interpusiera recurso frente a la misma.

4. Analizar la eficacia interruptiva de las solicitudes de rectificación. Esto es, determinar si la presentación de una solicitud de rectificación interrumpe el plazo de prescripción del derecho a solicitar devoluciones tributarias previsto en el artículo 66.c) de la LGT que se ejerce con una posterior solicitud de rectificación.

5. En el supuesto en que el Tribunal Económico-Administrativo considere que la segunda solicitud de rectificación sí debía haber sido admitida, **determinar el sentido del fallo de la resolución del Tribunal.**

TERCERO. El artículo 120.3 LGT permite a los obligados tributarios instar una solicitud de rectificación cuando consideren que la autoliquidación tributaria presentada ha perjudicado sus derechos o intereses legítimos:

Artículo 120 LGT. Autoliquidaciones. Redacción original vigente a la entrada en vigor Ley 58/2003.

<<1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. 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.

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>>.

Precepto legal que se desarrolla en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos Tributarios aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en adelante, RGAT), siendo de especial relevancia a efectos de la presente controversia jurídica el artículo relativo a la iniciación del procedimiento (126 RGAT) - y más específicamente, su apartado tercero que limita la posibilidad de instar una rectificación de la autoliquidación en el caso de que se haya girado por la Administración una liquidación provisional-, así como el artículo 128 RGAT relativo a la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones:

Artículo 126 RGAT. Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

<<1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) 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. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario>>

Artículo 128 RGAT. Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. (redacción vigente tras entrada en vigor Real Decreto 1/2010):

<<1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación>>

Artículo 221 LGT. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos (redacción vigente tras entrada en vigor Ley 34/2015):

<<1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante

alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.

6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa>>

Normativa jurídica que debe completarse con la aplicación de la normativa sustantiva que origina la presente controversia: a saber, la Disposición Transitoria 2ª LIRPF y los criterios interpretativos que sobre la misma han fijado tanto este Tribunal Económico-Administrativo Central como el Tribunal Supremo y que hemos ido exponiendo ya en el fundamento de derecho anterior.

CUARTO. La admisibilidad jurídica de la presentación de segundas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones ha sido una cuestión muy debatida en los últimos años existiendo sobre esta cuestión varias resoluciones de unificación de criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central.

No obstante lo antedicho, el punto de partida de dicho debate jurídico lo constituye la **sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019)**, en la que se planteaba como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente:

<<Determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud>>.

Fijando el TS el siguiente criterio casacional:

<<SEXTO. Doctrina que, por su interés casacional, se establece.

Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez - y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT.

A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho (arts. 32, 34 y concordantes LGT), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.

A los efectos que nos ocupan, cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron -luego se supo que acertadamente- que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía insusceptible de ser gravada, a lo que se añade que, en la fecha de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa.

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

Este **criterio jurisprudencial** relativo a la admisibilidad de la presentación de una segunda solicitud de rectificación tras la desestimación administrativa de la primera rectificación instada **fue aplicado por este TEAC en la resolución dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 4 de octubre de 2022 (RG 3804/2022)** precisamente en relación a la norma sustantiva que aquí nos trae causa: a saber, la aplicación de la Disposición Transitoria 2ª LIRPF. En esta resolución concluimos que tras la desestimación administrativa de la primera solicitud de rectificación instada basada en el derecho del contribuyente a aplicar a su pensión de jubilación la DT 2ª LIRPF conforme al criterio contenido en la resolución de este TEAC de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) anteriormente analizada, cabría que presentase posteriormente una segunda solicitud de rectificación la cual no podría ser directamente inadmitida por la Administración Tributaria al ser "la segunda solicitud diferente de la primera" al estar basada en el derecho a aplicar la DT 2ª LIRPF reconocido en la resolución dictada en unificación de criterio en fecha 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020) que era inexistente al tiempo de desestimarse la primera solicitud de rectificación. Afirmábamos en la citada resolución:

Resolución TEAC unificación de criterio de 4 de octubre de 2022 (RG 3804/2022) -el subrayado es de la resolución transcrita y la negrita es aquí añadida-:

<<Hemos de concluir que las segundas solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron diferentes de las primeras, pues incorporaron, en palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. cas. 3816/2019), "argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada". Y es que las segundas solicitudes se fundamentaron en la resolución de este TEAC de 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020), inexistente al tiempo de dictarse los primeros acuerdos desestimatorios de la rectificación, que analizaba exactamente la situación del obligado tributario, relativa a la percepción de una pensión satisfecha por la Seguridad Social cuando habían existido aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante para toda la Administración tributaria por haberse dictado en unificación de criterio,

y de la que se infería, tanto en el supuesto examinado por el TEAR de Cataluña como en el del TEAR de Cantabria que, por existir aportaciones a dicha Mutualidad anteriores a 1 de enero de 1967, debía excluirse, en aplicación del apartado 1 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones.

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

Si bien es cierto que la segunda solicitud de rectificación, lo mismo que la primera, pretendía la no tributación de parte de la pensión pública de jubilación en aplicación de la Disposición Transitoria 2ª de la LIRPF, y que la interpretación por el TEAC de dicha Disposición Transitoria 2ª contenida en la resolución de 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020) no se opone ni contradice a la de la resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), no es menos cierto que la resolución de 1 de julio de 2020 completa la interpretación de la Disposición Transitoria reiteradamente citada para el caso concreto de las aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante para toda la Administración tributaria (...)>>

Lo anteriormente expuesto evidencia que, tanto en el caso resuelto por el Tribunal Supremo (recurso de casación 3816/2019), como en el analizado por este TEAC en la resolución de 4 de octubre de 2022 (RG 3804/2022), la primera solicitud de rectificación de autoliquidación fue resuelta con un acuerdo desestimatorio por la AEAT que no fue recurrido, y ello suponía, a juicio del Tribunal Supremo, que no había acto administrativo firme que se hiciese acreedor a la protección que a su contenido brinda el artículo 221.3 de la LGT:

<<Por tanto, el efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT, no juega en este asunto, puesto que el objeto sobre el que recae no coincide con el del caso que ahora enjuiciamos. Así, el precepto señala que: "[...]3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley [...]"; toda vez que, como se ha razonado ampliamente, no puede ser caracterizado como un acto de aplicación de los tributos -en tanto concreta manifestación de la potestad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación- el contenido así llamado en el acto que desestimó la solicitud de rectificación instada en primer lugar>>

Sin embargo, más recientemente, en la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 19 de julio de 2024 (RG 652/2024), este TEAC tuvo ocasión de analizar un segundo escenario: a saber, la procedencia de la presentación de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación cuando se había estimado, mediante una liquidación provisional jurídicamente reconocible, una primera solicitud.

Es precisamente dicha resolución de 19 de julio de 2024 (RG 652/2024) sobre cuyo ámbito objetivo de aplicación gira la presente controversia jurídica al haber solicitado la Directora recurrente a este TEAC que, por medio de la presente resolución dictada en unificación de criterio, declare que dicha unificación RG 652/2024 no es aplicable a un supuesto de hecho distinto del allí analizado.

Controversia que, por tanto, exige el análisis de la citada resolución que parcialmente transcribimos a continuación:

Resolución TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 652/2024)-la negrita y el subrayado están contenidos en la resolución-

<<En el caso que nos ocupa, tras una primera solicitud de rectificación de autoliquidación que concluyó con liquidación provisional, las limitaciones a la presentación de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación serán las siguientes:

En primer lugar, las que derivan del artículo 221.3 LGT.

"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley."

La citada STS [STS de fecha 4/2/2021, recurso de casación 3816/2019], al negar la aplicación al caso que resuelve, describe con contundencia los efectos del artículo 221.3 LGT que sí se producirán en nuestro caso:

"Por tanto, el efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT, no juega en este asunto, puesto que el objeto sobre el que recae no coincide con el del caso que ahora enjuiciamos. Así, el precepto señala que (...)"

No es preciso extenderse en explicar que este "efecto de cierre de la firmeza administrativa" traza la línea básica en la que LGT resuelve el complejo equilibrio entre seguridad jurídica y derecho material, protegiendo el contenido de la liquidación provisional frente a cualquier intento de revisión por los contribuyentes en demanda de análisis por sí de ella hubiese resultado algún ingreso indebido realizado a través de un recurso ordinario, siendo posible tan solo la impugnación de un acto firme, una liquidación provisional en este caso, a través de los procedimientos que se enumeran en el precepto.

Una nueva solicitud de rectificación de autoliquidación no puede desconocer esta limitada posibilidad de impugnación de una liquidación provisional firme.

En segundo lugar, se ha de atender al contenido del artículo 126.3 del RGAT.

Del tenor literal de este artículo 126 RGAT se desprende la existencia de varios límites temporales a la presentación de una solicitud de rectificación, siendo ahora de trascendencia interpretativa el límite específico previsto en el apartado tercero, esto es, el aplicable a los casos en que existe ya liquidación provisional practicada por la Administración.

Es claro que tras haber concluido la primera solicitud de rectificación de autoliquidación con una liquidación provisional, la formulación de posteriores solicitudes de rectificación de autoliquidación debe pasar por la limitación impuesta de este precepto, que el Alto Tribunal no analizó por tener delante un caso en el que entendió, como ya hemos dicho, que no se había practicado, en puridad, liquidación provisional. El citado precepto en su apartado 3 establece:

"3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional".

El correcto entendimiento del alcance de este precepto para el caso que nos ocupa exige realizar alguna precisión previa.

Se ha de precisar cuál es la relación entre este precepto reglamentario y el artículo 221.3 de la LGT.

Como es obvio, esta relación sólo puede ser de supeditación del texto reglamentario al legal, de manera que la puerta que el reglamento abre para que a través de una solicitud de rectificación de autoliquidación se modifique la cuota ya liquidada para un impuesto y período impositivo concreto (pudiendo, evidentemente, determinar la existencia de un ingreso indebido que debe devolverse), no suponga (parafraseando la STS que venimos citando) una ruptura del "efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT", que sí juega en este caso, al existir una liquidación provisional que ha adquirido firmeza.

El encaje del precepto reglamentario con el precepto legal existe, porque sólo abre la puerta a solicitudes de rectificación de autoliquidación (sea la primera o una posterior a otra que fue total o parcialmente estimada) que busquen modificar la autoliquidación del contribuyente pero sin atacar ni discutir directamente las rectificaciones que, sobre dicha autoliquidación, realizó una posterior liquidación provisional que ya sea acto administrativo firme.

En concreto, el reglamento establece que tras la práctica de una liquidación provisional, sólo cabe presentar una solicitud de rectificación si la liquidación se practicó por "consideración o motivo distinto" del invocado en la rectificación; especificándose, acto seguido, que concurrirá esa "**consideración o motivo distinto**" cuando la solicitud afecte a "**elementos de la obligación tributaria**" que no han sido regularizados en la liquidación provisional.

La literalidad del precepto reglamentario puede hacernos dudar sobre cuál es la verdadera llave que abre la puerta a la solicitud de rectificación de autoliquidación tras una previa liquidación provisional que adquirió firmeza. Podría serlo la invocación de una "consideración o motivo distinto", de la que sería sólo un posible caso la solicitud que afecte a "elementos de la obligación tributaria" que no han sido regularizados en la liquidación provisional que la norma cita para asegurarse de que se tiene en cuenta.

O bien puede interpretarse que el núcleo del diferente debate jurídico que se ha de invocar con la solicitud de rectificación de autoliquidación está en la discusión novedosa de "elementos de la obligación tributaria" que no hayan sido regularizados por la liquidación provisional, solución a la que el precepto nos conduciría al introducir esta mención a través de la expresión "Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto (...)", de modo que el segundo párrafo estaría acotando, o definiendo, al primero.

A juicio de este TEAC, el precepto reglamentario pretende que sólo si la solicitud de rectificación de autoliquidación se refiere a "elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante liquidación provisional" cabrá jurídicamente admitir su presentación (dentro, claro está, del plazo estructural de prescripción que nos recuerda el Alto Tribunal). Y ello por las siguientes razones:

Se trata de una concreción de la expresión "**consideración o motivo distinto**" imprescindible para que el precepto reglamentario respete los efectos de la firmeza administrativa previstos en el artículo 221.3 de la LGT. Bajo esta amplia expresión del reglamento podrían pretender tener cabida solicitudes de rectificación de autoliquidación que discutiesen los elementos de la obligación tributaria regularizados por una previa liquidación provisional, ya firme, invocando nuevos argumentos jurídicos contra ella (por ejemplo, pronunciamientos judiciales o administrativos posteriores que cambian criterios, o incluso anteriores pero no invocados) o incluso, basándose en nuevas pruebas que no fuesen de imposible aportación con anterioridad.

Sin embargo, "consideraciones o motivos distintos" como los indicados nunca serían válidos para impugnar una liquidación provisional en atención al artículo 221.3 de la LGT, ya que este precepto impide revisar el contenido de un acto administrativo firme, una liquidación provisional en este caso, si no es a través de la invocación de un vicio de nulidad de pleno derecho (217 LGT), un error material aritmético o de hecho (220 LGT), una causa de revocación (art. 219 LGT) o de una de las causas tasadas del recurso extraordinario de revisión (244 LGT), y siempre mediante los procedimientos previstos para cada caso. No puede, por tanto, interpretarse que el reglamento está modificando a la LGT creando una nueva, y amplísima, vía de impugnación de actos firmes.

No debe llevarnos a error el hecho de que la STS que venimos citando acepte un más amplio marco para la reiteración de rectificación de autoliquidación, al afirmar que "(...) la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud (...)" ya que, como ya hemos indicado, lo hace para casos en los que niega, expresamente, que sea aplicable el artículo 221.3 de la LGT por entender que está ante "supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible".

Aun así, para ese mayor ancho de vía para repetir una rectificación de autoliquidación que acepta el TS, el Alto Tribunal aprecia que debe ceñirse a la invocación de nuevas circunstancias que "(...;) no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente."

Resulta imprescindible, por tanto, asegurar que la solicitud de rectificación de autoliquidación plantea un debate jurídico novedoso, que va más allá de la regularización practicada por la liquidación provisional, que sale de su ámbito objetivo, y eso se consigue exigiendo que la solicitud de rectificación de autoliquidación afecte a elementos de la obligación tributaria diferentes a los regularizados por la liquidación provisional.

Y, en este sentido, debemos advertir que es criterio histórico de este TEAC que la mera alteración de la argumentación jurídica utilizada por el obligado tributario tras la práctica de una liquidación provisional, no permite obviar el límite objetivo fijado en el artículo 126.3 RGAT (el subrayado es nuestro):

Resolución TEAC 31 de diciembre de 2013, RG 1778/2011:

" En este sentido, visto el precepto reglamentario, se impone confirmar el pronunciamiento de la Gestora, toda vez que la nueva solicitud de rectificación de autoliquidación afecta al mismo elemento de la obligación tributaria al que afectó la liquidación provisional que resolvió la anterior solicitud (la posible exención en España de los dividendos, percibidos por una sociedad residente en la Unión

Europea, y repartidos por una sociedad española, en atención al nivel de la participación en ésta) por lo que la nueva solicitud de devolución no plantea una "consideración o motivo" distinto que permita revisar, por esta vía procesal, la liquidación provisional que, sobre el mismo elemento tributario, ya adquirió firmeza.

No puede estarse a la argumentación de la interesada, quien sostiene que estamos ante "consideraciones o motivos" distintos, por instarse inicialmente aquella devolución en aplicación de la normativa interna española, que recoge lo dispuesto en la Directiva Matriz-Filial, y, en esta segunda ocasión, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE (sentencia de 3 de junio de 2010, asunto C-478/08)".

Resolución TEAC de 12/09/2007, RG 2050/2007:

" En nuestro supuesto, el obligado tributario fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003, con carácter parcial, siendo el resultado de las mismas un acta a la que la entidad prestó su conformidad. El acta tenía el carácter de previa, y consecuentemente, de acuerdo con la regulación de las actas de conformidad, transcurrido el plazo de un mes desde la firma, se entendió dictada y notificada la liquidación provisional de acuerdo con la propuesta formulada en la misma.

Es decir, que el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003, ha sido regularizado por la Administración mediante liquidación provisional, de manera, que sólo será posible, a tenor de lo expuesto, la rectificación de dicho concepto y período en el caso de que sea por motivo distinto al que se practicó la liquidación.

No se discute por la entidad reclamante que el Acta tenga el carácter de previa, ni que prestara su conformidad cuando la misma fue incoada, así como que el acta origine una liquidación provisional. Lo que la entidad recurrente manifiesta en sus alegaciones es que la solicitud de rectificación de autoliquidación es en todo caso por motivo distinto al de la liquidación provisional, y ello porque en el momento en que se incoó el Acta de Conformidad (5 de julio de 2004), no se había dictado la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha 6 de octubre de 2005, de forma que la liquidación provisional en ningún caso podía versar sobre el motivo que ahora invoca en la solicitud de rectificación y que es precisamente la aplicación de la citada sentencia.

Lo alegado por la entidad reclamante carece de fundamento jurídico, y ello de conformidad con lo que vamos a exponer a continuación.

De acuerdo con lo ya expuesto en los antecedentes de hecho, el Acta de Conformidad incoada por la inspección contenía la propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, la cual versaba, en cuanto a lo que a esta reclamación afecta, sobre la procedencia de minorar las cuotas deducibles declaradas en la cuantía de 20.780,50 euros, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la compra de diversos bienes de inversión al haber percibido la entidad subvenciones destinadas a la adquisición de los mencionados bienes por importe de 144.309 euros. Las cuotas soportadas no deducibles por el motivo anterior ascienden a 23.089,44 euros, de los cuales, el sujeto pasivo ya minoró en sus declaraciones 2.308,94 euros, de forma que la regularización efectuada es por importe de 20.780,50 euros.

Es decir, la regularización efectuada por la inspección tuvo por objeto determinar la procedencia de la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de la adquisición de determinados bienes, cuando los mismos fueron financiados mediante subvenciones. Dicha regularización se efectúa de conformidad con lo previsto en el artículo 104.2 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que es la normativa vigente en dicho momento. Efectivamente, cuando tuvo lugar la regularización por la Inspección, no se había dictado la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, pero esto no quiere decir, que la cuestión ahora alegada por la entidad y relativa a la impropiedad de minorar dichas cuotas del impuesto soportadas por la adquisición de determinados bienes cuando han sido financiados con subvenciones, no sea el objeto de la regularización. El objeto de la regularización de la liquidación provisional es precisamente la cuestión resuelta en la Sentencia, con independencia de que el criterio en ella expuesto no fuera aplicado por la Inspección en el momento de dictar la liquidación por no haberse dictado todavía. Es decir, la entidad, prestó conformidad al acta incoada por la Inspección, en el que regularizó las cuotas deducidas por la adquisición de bienes financiados con subvenciones, ya que la Inspección se ajustó a la normativa vigente en dicho momento.

Como conclusión, podemos afirmar que el objeto de la rectificación solicitada por la entidad (aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por su incidencia precisamente en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas), es el mismo que el objeto regularizado por la Inspección en el Acta de Conformidad (minoración de las cuotas deducibles por la adquisición de bienes financiados con subvenciones), por lo que de acuerdo con la transcrita Disposición Adicional Tercera del RD 1163/1990 no procederá dicha rectificación"

Es una solución paralela a la que utiliza el artículo 140 LGT, cuando establece la general imposibilidad de "efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

El parámetro que determina si se está, o no, ante el mismo objeto comprobado es, según el artículo 139.2 a) LGT al que se remite, la "Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación."

Atender al elemento de la obligación tributaria también es coherente con la limitación que el artículo 128.1 del RGAT establece para que la propia Administración, tras la liquidación provisional que puso fin a una solicitud de rectificación de autoliquidación pueda realizar una nueva liquidación: "La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación"

Esta conclusión ya ha sido afirmada por este TEAC en las resoluciones RG 1778/2011 y RG 10/2013:

" (...)"

Asimismo, se ha de precisar qué entendemos por "elementos de la obligación tributaria", ya que será la comparación de los afectados por la previa liquidación provisional y por la nueva solicitud de rectificación de autoliquidación lo que determine si estamos, o no, ante un debate jurídico nuevo o ante la revisión del contenido y objeto del anterior acto firme.

Una primera aproximación teórica nos situaría ante cada uno de los aspectos que inciden en la liquidación de una obligación tributaria que demanda un análisis jurídico, autónomo y propio, que, si no fue suscitado al practicar la liquidación provisional, justifique la apertura de un nuevo procedimiento que lo aborde, a través de la solicitud de rectificación de autoliquidación (por

ejemplo, obligaciones formales, hecho imponible, sujeción, exención, ingresos computable, gastos deducibles, imputación temporal, deducciones en la cuota, etc). Debemos estar ante un debate jurídico nuevo, no abierto antes.

No obstante, esta aproximación no ofrece una pauta precisa, ya que es necesario concretar cuáles, de los muchos aspectos que influyen en una liquidación, alcanzan la "categoría", a los efectos que nos ocupan, de elemento de la obligación tributaria con la suficiente relevancia propia como para afirmar que estamos ante un debate jurídico nuevo, no abierto antes, que justifica que la seguridad jurídica que emana del acto firme ceda ante la justicia tributaria.

De entrada, a juicio de este TEAC, la noción de elemento de la obligación tributaria no se agota, como propone la Directora recurrente, en la identificación del componente de la base imponible del IRPF al que tanto liquidación provisional como solicitud de rectificación de autoliquidación se refieren, renta del trabajo en este caso, ya que es claro que dentro de cada una de las fuentes de renta hay más variantes jurídicas que merecen análisis jurídico autónomo.

Ante la dificultad que ofrece la delimitación general, a los efectos que nos ocupan, del concepto de elemento de la obligación tributaria, la solución más adecuada será determinar, en cada caso concreto, cuáles son los "elementos" de la obligación tributaria regularizados en la liquidación provisional, fijándose en el alcance del procedimiento concreto en cuyo seno se practicó la citada liquidación -interpretación que este TEAC ya ha defendido en las resoluciones RG 3498/2012 de fecha 10 de septiembre de 2015 y en la resolución de 17 de marzo del citado año, RG 10/2013 -.

Así, en esta última resolución afirmamos que cabía presentar una solicitud de rectificación del IVA en aras a modificar la imputación temporal de una cuota repercutida (no siendo de aplicación el límite previsto en el artículo 126.3 RGAT) cuando, pese a haberse regularizado en una liquidación provisional las cuotas repercutidas, el alcance del procedimiento en cuyo seno se giró la misma se circunscribía a "contrastar los datos de los Libros Registro" y no a la imputación temporal:

"(...)"

Y, por su parte, en la resolución RG 6084/2011 de 7 de mayo de 2015 (que reitera una previa de 10 de septiembre de 2015, RG 3498/2012) afirmamos que a efectos de determinar cuál fue el elemento regularizado en la liquidación provisional debe tenerse en cuenta tanto el propio elemento objetivo de la comprobación, como el alcance del procedimiento concreto:

"(...)"

Así, la primera resolución citada pone de manifiesto que aunque la rectificación verse sobre el mismo objeto que la liquidación provisional (en ese caso, las cuotas repercutidas de IVA) se exige, a efectos del artículo 126.3 RGAT, que haya coincidencia también en el alcance del procedimiento; alcance que en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio, es fijado por el propio órgano administrativo en el acto administrativo por el que se acuerda su iniciación ex artículo 87.3 del Real Decreto 1065/2007:

Artículo 87. Iniciación de oficio.

" 3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente:

- a) Procedimiento que se inicia.
- b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.
- c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.
- d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.
- e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello
- f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica".

No obstante, cuando la liquidación provisional se produce en el marco de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, no existe norma que obligue a la Administración Tributaria a identificar el alcance; extremo que se entiende en tanto que al ser un procedimiento instado por el contribuyente, es éste quien fija su alcance mediante la formulación de sus pretensiones. Así, la pretensión delimita las cuestiones que debe ponderar el órgano administrativo y, al tiempo, fija el perímetro dentro del cual se debe producir el pronunciamiento administrativo que, por razones de congruencia, no podrá extralimitarse de lo pedido, ni empeorar su situación (proscripción de la reformatio in peius) tal y como establece el artículo 88 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

Artículo 88 LPACAP. Contenido.

"En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede".

En conclusión la presentación de una segunda solicitud de rectificación tras la estimación total o parcial de la primera solicitud con la práctica, por tanto, de una liquidación provisional, será admisible siempre que la pretensión en ambos procedimientos sea distinta.

La traslación de lo anterior al presente caso determina que la respuesta a la cuestión controvertida, esto es, a si debe tramitarse la segunda solicitud de rectificación que invoca la resolución RG 2469/2020 tras la estimación administrativa de la primera rectificación instada (materializada en la práctica de una liquidación provisional) con base en la resolución RG 7196/2017, sea positiva, al apreciar que la segunda solicitud de rectificación se refiere a un elemento de la obligación tributaria que no fue abordado en la liquidación provisional.

Recordemos que en el caso controvertido, tras incluir en la autoliquidación como rendimiento del trabajo sujeto a gravamen el 100% de la pensión percibida, en la primera solicitud de rectificación el interesado solicitó reducir el rendimiento del trabajo sujeto a imposición en una cuantía específica: el 25% la parte de la pensión correspondiente a las aportaciones previas a 1 de enero de 1979 basándose, precisamente, en la resolución de este TEAC dictada en unificación de criterio relativa a Institución Telefónica Previsión en la que declaramos:

"(...)"

La primera solicitud de rectificación de autoliquidación y, por tanto, la liquidación provisional firme en la que derivó, aborda la posible reducción en base imponible derivada de la aplicación derivada de la DT 2ª LIRPF, referida a toda la pensión de jubilación derivada de las aportaciones realizadas hasta 1978.

Sin embargo, en la segunda solicitud de rectificación se refiere sólo a la parte de la pensión correspondiente a aportaciones previas a 1 de enero de 1967, y el reclamante se aparta de la aplicación de la citada DT 2ª, que considera no aplicable al entender que dicha parte de la pensión no se puede calificar como rendimiento del trabajo, debiendo por tal razón, una errónea calificación de la renta, excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión correspondiente a tales aportaciones según había declarado este TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio RG 2469/2020:

"(...)"

Por ende, estaríamos ante un distinto elemento de la obligación tributaria, puesto que lo que el interesado solicitaba a la Administración Tributaria en la primera solicitud de rectificación era aplicar el régimen fiscal de la DT 2ª LIRPF que le permitiría minorar la cuantía de los rendimientos del trabajo a computar en la base imponible. Por el contrario, en su segunda solicitud de rectificación, pretendía negar su calificación como rendimientos del trabajo. Así, en la segunda solicitud solicitaba una alteración en la calificación, en tanto que no invocaba a su favor la aplicación de la DT 2ª LIRPF sino, más bien, lo contrario: negar la aplicación del citado régimen así como la consideración de esa parte de la pensión como rendimiento del trabajo, pues solicitaba la exclusión como rendimiento del trabajo del 100% de la parte de la pensión de jubilación percibida correspondiente a dichas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1967.

Se evidencia, en definitiva, que en el caso que nos ocupa, la pretensión formulada en la segunda solicitud de rectificación es distinta que la formulada en la primera, la cuestión que se planteaba en la segunda solicitud no era la que se había planteado en la primera solicitud y, por ende, la solicitud se refería a un elemento de la obligación tributaria distinto del regularizado en la liquidación provisional girada -liquidación que, como no podía ser de otra manera, estuvo constreñida a la pretensión concreta formulada por el obligado tributario-

De ello se colige que la segunda solicitud de rectificación afectaba a un elemento de la obligación tributaria distinto del regularizado y, por ende, no cabía que la Administración Tributaria declarase la inadmisibilidad de la solicitud de rectificación instada.

(...)

A resultas de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT, acuerda DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente: No cabe ex artículo 126.3 RGAT inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 de conformidad con la resolución dictada en 1 de julio de 2020 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 2469/2020, cuando ha existido una primera solicitud basada en el derecho a la aplicación de dicha Disposición Transitoria Segunda LIRPF, de conformidad con la resolución dictada el 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 7195/2016, que fue estimada total o parcialmente practicándose liquidación provisional sin que se interpusiera recurso frente a la misma>>

QUINTO. Pues bien, la lectura de la resolución dictada en unificación de criterio RG 652/2024 pone de manifiesto que la misma tenía por objeto analizar la procedencia jurídica de la presentación de una segunda solicitud de rectificación en un escenario opuesto al analizado por la STS recurso 3816/2019 y la unificación de criterio de este TEAC RG 3804/2022 puesto que en estas no existió liquidación provisional y, por el contrario, en la unificación de criterio RG 652/2024 la solicitud de rectificación sí había sido estimada por la Administración Tributaria dictándose una liquidación provisional que ya sí constituía, en palabras del Tribunal Supremo, una "liquidación jurídicamente reconocible". Liquidación cuya existencia conllevaba que la posibilidad de presentar una segunda solicitud de rectificación quedase constreñida, no únicamente por el límite de prescripción extintiva, sino también por los límites normativos contenidos en los artículos 221.3 LGT y 126.3 RGAT.

Es innegable que la respuesta a la cuestión controvertida quedó fijada en atención a la situación particularizada resuelta por la resolución del Tribunal Regional de Galicia allí impugnada: a saber, se había presentado una primera solicitud de rectificación de autoliquidación, basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF conforme a la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 7195/2016) que fue estimada parcialmente por el TEAR sin que se interpusiera recurso, dictándose una liquidación provisional que devino firme. Y, con posterioridad, se presenta una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF conforme a la resolución de este TEAC de 01/07/2020 (RG 2469/2020).

Sin embargo, de ello no puede colegirse que la tesis interpretativa contenida en dicha unificación, en definitiva, la argumentación jurídica que llevó directamente en esa resolución a la fijación del criterio para el caso concernido se aplique, como pretende la Directora recurrente, únicamente a casos idénticos al que allí nos ocupaba.

Esto es, si bien en dicha resolución unificamos criterio de la mano del caso concreto planteado, el criterio fijado es, en sí mismo, una consecuencia inmediata de las tesis interpretativas mantenidas en la resolución que exigen, en aras de enjuiciar si la segunda solicitud de rectificación afecta a un elemento de la obligación tributaria distinto del regularizado en la liquidación provisional, analizar la pretensión formulada por el contribuyente; pretensión cuyo análisis es, por definición, individualizado.

De hecho, este extremo es evidenciado por la propia resolución RG 652/2024 puesto que tras realizar toda la argumentación jurídica relativa a los límites a la presentación de una rectificación de autoliquidación mediando liquidación provisional (y, sin que dicho sea, a lo largo de dicha argumentación se atiende al supuesto de hecho concreto) afirma tras concluir su argumentación: **"la traslación de lo anterior al presente caso determina que la respuesta a la cuestión controvertida....."**

La relevancia jurídica que tiene la resolución de criterio de este TEAC RG 652/2024 radica no sólo en que dé respuesta a un supuesto de hecho concreto, sino también en que contiene criterios interpretativos que sirven para enjuiciar cuándo la Administración Tributaria está obligada a tramitar y dar respuesta a una solicitud de rectificación de autoliquidación cuando previamente se ha dictado una liquidación provisional que ha devenido firme.

Criterios interpretativos que trascienden a ese específico supuesto y que son, por tanto, de aplicación siempre que se plantee la admisibilidad de una rectificación de autoliquidaciones cuando ha existido una liquidación provisional firme.

Así, la aplicación de los paradigmas interpretativos contenidos en la resolución de este TEAC RG 652/2024 lógicamente podrán conducir, según los casos, a distintas conclusiones jurídicas en relación a la procedencia de la presentación de una solicitud de

rectificación. Y ello, nótese, será plenamente coherente con los criterios interpretativos que, de la normativa tributaria fija la citada unificación, en tanto en cuanto dicha respuesta depende del análisis de las pretensiones del contribuyente y, por ende, de imprescindible individualización caso por caso.

Las reflexiones contenidas en las líneas precedentes evidencian que este TEAC considera que las argumentaciones jurídicas contenidas en la resolución RG 652/2024 pueden y deben ser aplicadas también en supuestos no estrictamente idénticos al que dio lugar al criterio unificado en esa resolución. Esto es, los límites que fija la unificación de criterio RG 652/2024 a la presentación de una segunda solicitud de rectificación cuando ha existido una liquidación provisional previa que ha devenido firme no pueden constreñirse, como pretende la Directora recurrente, a únicamente los casos relativos a la aplicación de la DT 2ª LIRPF en que se estimó total o parcialmente una primera solicitud de rectificación en invocación de la resolución TEAC RG 7195/2016 y se inadmite una segunda solicitud de rectificación fundada en la resolución TEAC RG 2469/2020.

De este modo, será jurídicamente admisible una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación siempre que la liquidación provisional derivada de la estimación parcial o total de una primera solicitud de rectificación no recurrida, se hubiera practicado por "consideración o motivo distinto" del invocado en la segunda solicitud, refiriéndose esta última a "elementos de la obligación tributaria que no han sido regularizados en la liquidación provisional" planteando, por tanto, dicha segunda solicitud un debate jurídico novedoso que vaya más allá de la regularización practicada, saliendo de su ámbito objetivo que viene concretado en el alcance del procedimiento concreto en cuyo seno se practicó la liquidación.

Es un criterio, en definitiva, no constreñible únicamente al supuesto de hecho concreto que analizamos en la resolución RG 652/2024 y que, dicho sea *a fortiori*, tampoco puede acotarse únicamente a los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones relativos a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda LIRPF.

SEXTO. Sentado lo anterior, procede a continuación determinar si, atendiendo a los interpretativos contenidos en la resolución de este TEAC RG 652/2024 es o no admisible una segunda solicitud de rectificación basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda (DT 2ª) de la Ley 35/2006 a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas entre 01/01/1967 y 31/12/1978 de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 28/02/2023, recurso de casación 5335/2021), cuando ha existido un primer procedimiento de rectificación de autoliquidación en el que se pretendió la aplicación de la DT 2ª LIRPF a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas antes de 01/01/1979 que determinó, tras la estimación parcial en vía económico-administrativa sin que se interpusiera recurso frente a la misma, la práctica de una liquidación provisional en aplicación del criterio TEAC RG 2469/2020. Supuesto éste que fue el que se planteó ante el TEAR de Cantabria en la resolución aquí impugnada.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el contribuyente interesado en la resolución impugnada es una persona física contribuyente del IRPF perceptor de una pensión pública de jubilación satisfecha por la Seguridad Social procedente de aportaciones realizadas a la Mutuality Laboral de la Banca desde febrero de 1962.

Dicha pensión fue integrada en su totalidad como rendimientos del trabajo del IRPF en las autoliquidaciones presentadas, instando con posterioridad, con base en la resolución de unificación de criterio dictada por este Tribunal Central en 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), una primera solicitud de rectificación en la que solicitó que se aplicara a la parte de la pensión correspondiente a las aportaciones realizadas a la Mutuality Laboral de la Banca hasta 31/12/1978 la reducción del 25% prevista en la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Resolución TEAC dictada en unificación de criterio de 05/07/2017, RG 7195/2016:

<<EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO EN PARTE fijando el criterio siguiente:

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

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

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

Dicha pretensión de reducir en un 25% la parte de la pensión correspondiente a las aportaciones realizadas a la Mutuality Laboral de la Banca antes de 01/01/1979 fue desestimada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria incluso en el seno del recurso potestativo de reposición interpuesto por el contribuyente.

Sin embargo, dicha pretensión fue parcialmente estimada por el TEAR de Cantabria con ocasión de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, sin que se interpusiera recurso frente a la resolución del TEAR. Dicha estimación fue únicamente parcial en la medida en que el TEAR de Cantabria resolvió la controversia en aplicación de una unificación de criterio de este TEAC posterior a la invocada por el reclamante y a la desestimación administrativa: a saber, la unificación de criterio de fecha 01/07/2020 (RG 2469/2020). Si bien la pretensión del interesado era la reducción del 25% del importe de la pensión correspondiente a todas las aportaciones realizadas hasta 31/12/1978, la aplicación de la citada unificación supuso excluir como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la pensión correspondiente a aportaciones anteriores a

01/01/1967 y, al tiempo, la inaplicación de la reducción pretendida a la parte de la pensión correspondiente a las aportaciones posteriores a dicha fecha (entre 01/01/1967 y 31/12/1978).

Así, esta unificación de criterio RG 2469/2020 que motivó la estimación parcial de la reclamación, tal y como hemos declarado en la resolución RG 3804/2022 también dictada en unificación de criterio, completó la interpretación de la aplicación de la Disposición Transitoria 2ª LIRPF en el caso concreto de las aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, sentando doctrina vinculante específica para toda la Administración Tributaria en el caso concreto de pensiones de jubilación satisfechas por la Seguridad Social procedentes en parte de aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, a diferencia de la resolución previa invocada por el contribuyente (resolución TEAC de 05/07/2017, RG 7195/2016) que lo hizo para el supuesto concreto de aportaciones a Institución Telefónica Previsión.

Resolución TEAC dictada en unificación de criterio de 01/07/2020, RG 2469/2020:

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

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

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

De lo anterior resulta que tanto en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidaciones como en la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAR de Cantabria, se enjuició la procedencia jurídica de aplicar la Disposición Transitoria 2ª LIRPF a la parte de la pensión de la Seguridad Social procedente de las aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca hasta 1/1/1979. Reclamación que resultó estimada parcialmente sin que se interpusiera recurso frente a la misma y que conllevó el dictado administrativo de la correspondiente liquidación provisional. Regularización administrativa que materializó el debate jurídico relativo a la aplicación de la DT 2ª LIRPF a las aportaciones realizadas hasta 31/12/1978 que había tenido lugar en vía administrativa y económico-administrativa.

Posteriormente, el interesado presentó nuevas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones IRPF 2014 a 2017 en las que reconocía que, si bien se trataba de la segunda solicitud de rectificación, fundamentaba su derecho a la rectificación en la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo (STS de 28/02/2023, n.º rec 5335/2021); jurisprudencia en la que el Alto Tribunal había determinado, superando parcialmente el criterio de este TEAC RG 2469/2020 que fue aplicado por el TEAR de Cantabria en la resolución parcialmente estimatoria, que sí resultaba de aplicación la reducción regulada en la Disposición Transitoria 2ª LIRPF a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a las aportaciones efectuadas a la Mutualidad Laboral de Banca en el período comprendido entre el 01/01/1967 y el 31/12/1978:

STS de 28/02/2023, n.º rec 5335/2021:

<<Las aportaciones/cotizaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de Banca a partir del 1 de enero de 1967 hasta el 31 de diciembre de 1978, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, no fueron susceptibles de deducción en la base imponible del IRPF de acuerdo con la legislación vigente en cada momento, por lo que resulta procedente la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, debiendo integrarse en la base imponible del impuesto el 75% del importe de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.>>

Así, la parte de pensión imputable a las aportaciones realizadas desde el 01/01/1967 y hasta el 31/12/1978 no debería tributar al 100% (tributación que había sido confirmado en vía económico-administrativa), sino que tendría, según el Tribunal Supremo, derecho a la reducción prevista en la DT 2ª LIRPF.

Y esta segunda solicitud de rectificación pretendía reducir en un 25% la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre el 01/01/1967 y el 31/12/1978

Se evidencia, en definitiva, que la pretensión formulada en la segunda solicitud en invocación de la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo contenida en la STS recurso 5335/2021 era reiterativa de la que ya había formulado el contribuyente previamente al versar, precisamente, sobre la aplicación de la Disposición Transitoria 2ª LIRPF a la parte de pensión correspondiente a las aportaciones realizadas en el intervalo comprendido entre 01/01/1967 y 31/12/1978 -pretensión cuyo rechazo fue, precisamente, lo que determinó que el fallo de la reclamación económico-administrativa fuese parcialmente estimatorio y no plenamente estimatorio- si bien invocando ahora la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo contenida en la STS recurso 5335/2021.

Por tanto, la segunda solicitud de rectificación afectaba **al mismo elemento** de la obligación tributaria que fue regularizado en la liquidación provisional firme girada por lo que era jurídicamente procedente que la AEAT declarase la inadmisibilidad de la solicitud de rectificación instada.

Como señalamos en la resolución 652/2024, no se considera que la solicitud de rectificación de autoliquidación se refiere a "elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante liquidación provisional" cuando se discuten los elementos de la obligación tributaria regularizados por una previa liquidación provisional, ya firme, invocando nuevos argumentos jurídicos contra ella (por ejemplo, pronunciamientos judiciales o administrativos posteriores que cambian criterios o, incluso, anteriores pero no invocados).

Por todo ello, debe concluirse que, de conformidad con lo resuelto por este TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio en fecha 19/07/2024 (RG 652/2024), procede ex artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre 01/01/1967 y 31/12/1978 de conformidad con el criterio jurisprudencial contenido en la STS de 28/02/2023, recurso de casación 5335/2021, cuando ha existido una primera solicitud basada en el derecho a aplicar el citado régimen a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a dicha Mutualidad antes de 01/01/1979 de acuerdo con la resolución dictada el 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso

extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 7195/2016, que fue estimada total o parcialmente en vía económico-administrativa sin que se interpusiera recurso practicándose liquidación provisional.

SÉPTIMO. Sentado lo anterior, como señalábamos en el Antecedente de Hecho, la Directora considera que determinadas resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Cantabria, Castilla-La Mancha, Aragón, Galicia y Baleares, que menciona, " *invocando, a nuestro juicio indebidamente, la resolución de este TEAC RG 00-0652-2024, están procediendo a revisar liquidaciones administrativas firmes, sin dar debido cumplimiento del criterio establecido en dicha resolución.* ».

Analizadas las resoluciones citadas, las mismas resuelven supuestos iguales al resuelto por la resolución del TEAR de Cantabria aquí impugnada y sobre el que ya nos hemos pronunciado en el anterior Fundamento de Derecho, a excepción de la resolución del TEAR de Galicia de 30/09/2024, RG 15/4725/2023, que planteaba un supuesto distinto, resolución con la que no está asimismo de acuerdo la Directora recurrente.

Este supuesto es distinto porque, presentándose una primera solicitud de rectificación de autoliquidación en invocación de la resolución de este TEAC RG 2469/2020 que fue estimada totalmente por la A.E.A.T. no interponiéndose recurso dictándose la correspondiente liquidación provisional, se presenta posteriormente una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación solicitando la aplicación del criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo contenido en la STS de 28/02/2023, recurso de casación 5335/2021.

En este caso, la pretensión formulada en la primera solicitud de rectificación se habría limitado a solicitar la no calificación como rendimiento del trabajo de la parte de pensión correspondiente a aportaciones realizadas antes de 1/1/1967 apartándose, por tanto, de la aplicación de la citada DT 2ª LIRPF que consideraría no aplicable al entender que dicha parte de la pensión no se puede calificar como rendimiento del trabajo debiendo, ante la errónea calificación de la renta, excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de pensión correspondiente a tales aportaciones según declaró este TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio RG 2469/2020.

Por el contrario, en la segunda solicitud de rectificación el interesado en invocación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo habría pretendido que a la parte de pensión correspondiente a aportaciones realizadas entre el 1/1/1967 y el 31/12/1978 sí se le aplicase la citada DT 2ª LIRPF.

Por ende, aplicando las argumentaciones jurídicas contenidas en nuestra unificación de criterio RG 652/2024, cabría concluir que la segunda solicitud de rectificación sí se referiría a un **distinto elemento de la obligación tributaria** puesto que lo que el interesado solicitó a la Administración Tributaria en la primera solicitud de rectificación era negar la calificación como rendimiento del trabajo de una parte de pensión y, por el contrario, en la segunda solicitud de rectificación su pretensión habría sido solicitar la aplicación del régimen fiscal de la DT 2ª LIRPF para minorar la cuantía de los rendimientos del trabajo a computar en la base imponible.

En definitiva, en ese caso concreto, en la segunda solicitud se pretendió la aplicación del citado régimen en un determinado intervalo temporal mientras que en la primera se había pretendido lo contrario en un intervalo distinto (negar la aplicación del citado régimen solicitando una alteración en la calificación).

Así, nótese que en este supuesto no solo las pretensiones habrían sido las contrarias si comparamos ambas solicitudes sino que, además, las mismas se habrían acotado a períodos de tiempo distintos lo que ya, *per se*, pondría de manifiesto que el debate jurídico que se pretendió abrir con la segunda solicitud de rectificación no había sido ya discutido con ocasión de la presentación de la primera solicitud.

Reflexiones anteriores que, dicho sea, refuerzan la conclusión mantenida en líneas precedentes de la aplicabilidad del paradigma interpretativo contenido en la resolución dictada en unificación de criterio RG 652/2024 a supuestos de hecho no estrictamente idénticos al que en dicha resolución nos ocupaba.

Por ello, cabe concluir que no cabe ex artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre 01/01/1967 y 31/12/1978 de conformidad con el criterio jurisprudencial contenido en la STS recurso de casación 5335/2021, cuando ha existido una primera solicitud basada en la negativa a aplicar el citado régimen a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a dicha Mutualidad antes de 01/01/1967 de conformidad con la resolución dictada el 1 de julio de 2020 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 2469/2020, que fue estimada totalmente sin que se interpusiera recurso practicándose liquidación provisional.

OCTAVO. La siguiente cuestión planteada por la Directora recurrente versa sobre el alcance interruptivo de la prescripción de las solicitudes de rectificación.

A fin de analizar tal cuestión debemos partir de la normativa aplicable contenida en la LGT:

Artículo 66 LGT. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) *El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) *El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías>>.*

Artículo 67 LGT. Cómputo de los plazos de prescripción (redacción vigente tras entrada en vigor Ley 34/2015):

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

(...)>>

Artículo 68 LGT. Interrupción de los plazos de prescripción (redacción vigente tras entrada en vigor Ley 34/2015):

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente

(...)>>

Así, el artículo 66. c) LGT establece que "El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías" prescribe a los cuatro años a contar, de acuerdo con el artículo 67.1 LGT, desde "(...) el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".

A los efectos de resolver esta cuestión resulta fundamental traer a colación la Resolución de este Tribunal Central de 18 de enero de 2018, con RG 1915/2015, en cuyo Fundamento de Derecho CUARTO se concluye:

Resolución TEAC de 18 de enero de 2018, con RG 1915/2015 (el subrayado es añadido):

<<CUARTO. Pues bien, este Tribunal Central entiende, en el mismo sentido en que se expresa la Oficina Gestora, que aunque el texto legal, el artículo 68.3 LGT, se refiera a cualquier reclamación o recurso como causa de interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, debe existir una identidad objetiva entre la devolución que se pretende y la reclamación o recurso formulados, identidad objetiva que cabe identificar, como mínimo, en que se refiera al mismo concepto tributario, período y pretensiones.

En este caso, la entidad, como sujeto pasivo del ITP y AJD devengado con la concesión administrativa recibida del Ayuntamiento de Barcelona presenta una autoliquidación y efectúa un ingreso cumpliendo con sus obligaciones tributarias; poco después, y mucho antes de que prescribiera el derecho a solicitarlo, considerando excesivo dicho ingreso cursa una petición de devolución amparándose en que no fue correcto el criterio seguido para la cuantificación de la base imponible, la cual origina una serie de

actuaciones y eventos respecto de los que no resulta discutible su carácter de actos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos aunque, eso sí, en lo que correspondiera al motivo por el que se presentó la solicitud, esto es, por la existencia de un error en la base imponible. Evidentemente, si de tales actuaciones se derivara un reconocimiento, por parte de un órgano económico administrativo o jurisdiccional, de la pretensión del sujeto pasivo, la Administración estaría obligada a tramitar la devolución no pudiéndose amparar en la prescripción del derecho del sujeto pasivo por mucho tiempo que hubiera transcurrido (desde el ingreso hasta que se produjera dicho fallo estimatorio).

Sin embargo, teniendo en cuenta las razones de seguridad jurídica que justifican la existencia de una figura como la de la prescripción, no cabe concluir que tales efectos interruptivos, predicables de las actuaciones que se hayan derivado de una concreta solicitud de rectificación de una autoliquidación y obtención de devoluciones (su estimación o no, la reclamación económico administrativa que se hubiese interpuesto, las correspondientes resoluciones del Tribunal Regional o de este Tribunal Central, etc), deban aplicarse a cualesquiera otras solicitudes de este tipo que pudieran presentarse en relación a la misma autoliquidación (esto es, mismo hecho imponible y misma cantidad ingresada). Admitir tal conclusión, como pretende la entidad reclamante, supondría, como decimos, quebrar el fundamento que justifica el instituto jurídico de la prescripción: evitar situaciones indefinidas de pendencia en el ejercicio de derechos ya sean éstos del obligado tributario o de la Administración.

En definitiva, a efectos de la prescripción del derecho a solicitar una devolución de ingresos indebidos, resulta particularmente importante concretar los motivos en los que se funda cada petición / solicitud puesto que las actuaciones que se deriven de cada una de ellas desplegarán efectos interruptivos únicamente en relación a la que las origine>>

Criterio de este TEAC que ha sido confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de fecha 28/09/2020, recurso 258/2018:

STSJ de Cataluña de fecha 28/09/2020, recurso 258/2018 confirmatoria del criterio contenido en resolución TEAC RG 1915/2015 (el subrayado es añadido):

<<QUINTO. A través del instituto jurídico de la prescripción y por razones principalmente de seguridad jurídica, el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, siendo una de sus consecuencias la extinción de los derechos. De los artículos 66.c), 67.1 y 68.3 de la LGT se desprende que el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos prescribe a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo, o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. Asimismo, cualquier reclamación o recurso es causa de interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Ahora bien, en el presente caso es importante tener en cuenta el relato fáctico que se ha efectuado en el Fundamento de Derecho anterior porque lo que realmente ha acontecido es que el actor ha efectuado, aunque sea en relación con un hecho imponible dos solicitudes basadas en argumentos muy distintos y ha reclamado en cada una de ellas diferentes cantidades.

La primera solicitud de devolución de ingresos indebidos se basó en que se había utilizado incorrectamente una fórmula para calcular la cantidad a ingresar. El asunto una vez agotada la vía administrativa fue resuelto en el sentido desestimatorio por la sentencia de esta Sala de 9 de septiembre de 2016 (Sentencia 651/2016) produciendo el efecto de la cosa juzgada, en el sentido de la improcedencia de la devolución de los ingresos indebidos que se reclamaban.

La segunda solicitud de devolución de ingresos indebidos fue presentada el 5 de junio de 2014 y se basó en la modificación de las condiciones de la concesión administrativa del año 2013 pactadas por el propio recurrente con el Ayuntamiento. Lo que se plantea en esta segunda solicitud se trata de una cuestión que si bien versa sobre el mismo impuesto es esencialmente distinta de la anterior petición, de tal manera que ni la pretensión ni las razones en que se funda, ni la cantidad objeto de devolución por ingresos indebidos coinciden.

Tampoco consta que estas razones fueran hechas valer y se alegaran por la recurrente en vía de impugnación judicial de la primera solicitud de devolución de ingresos indebidos. Por todo ello en el presente caso no puede considerarse que las actuaciones administrativas y judiciales llevadas a cabo en relación con la primera solicitud de devolución de ingresos indebidos puedan tener el efecto de interrumpir la prescripción respecto a su posible apreciación en la segunda solicitud porque se trata de dos asuntos sustancialmente distintos>>

Criterio interpretativo que también aplicamos en la resolución de este TEAC de 27/10/2020 (RG 1470/2019) en la que afirmamos:

Resolución TEAC de 27/10/2020 (RG 1470/2019):

<<A raíz de las citadas resoluciones (RG 1915/15 y RG 3985/14) debemos concluir que los efectos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar una devolución del artículo 66 c) de la LGT predicables de las actuaciones que se hayan derivado de una concreta solicitud de rectificación de una autoliquidación y obtención de devoluciones NO resultan aplicables a cualesquiera otras solicitudes de este tipo que pudieran presentarse en relación a la misma autoliquidación. Debe existir una identidad objetiva entre la devolución que se pretende y la reclamación o recurso formulados, identidad objetiva que cabe identificar, como mínimo, en que se refiera al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones. Por ello, a efectos de la prescripción del derecho a solicitar una devolución de ingresos indebidos, resulta particularmente importante concretar los motivos en los que se funda cada petición/solicitud puesto que las actuaciones que se deriven de cada una de ellas desplegarán efectos interruptivos únicamente en relación a la que las origine>>

Y que había sido también reiterado en resolución del presente Tribunal Central de 8 de marzo de 2018, con RG 3985/14, en donde se recoge lo siguiente:

<<SEGUNDO: Comenzando por la posible prescripción del derecho a solicitar la devolución (...)

Del expediente resulta que las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 a 2001 fueron objeto de comprobación inspectora, que concluyó mediante Actos Administrativos de Liquidación, notificados el 18 de septiembre de 2006.

El Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2005 fue objeto de dos comprobaciones inspectoras, la primera concluyó con actas A01 y A02 de fecha 25 de marzo de 2011, y la segunda con actas de conformidad de 13 de julio de 2012. Estas últimas liquidaciones tienen carácter provisional porque "La entidad manifiesta que tiene pendiente de aplicación deducciones por doble imposición de dividendos que no han sido admitidas en liquidaciones de ejercicios anteriores y cuya deducibilidad está pendiente de resolver en el Tribunal Supremo."

El recurrente presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, el 25 de julio de 2007 (que se incorpora al expediente), de la que resultó a devolver por la Administración del Estado -357.821.437,55 euros y por las Diputaciones Forales/Navarra -209.101,05 euros, habiendo sido las retenciones de 4.221.298,65 euros y los pagos fraccionados totales de 377.229.263,50 euros.

El 13 de julio de 2012 se incoó Acta A01 78168995 (que se incorpora al expediente) correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, del Grupo fiscal 42/98, teniendo la liquidación propuesta la consideración de provisional por "haberse limitado a la aplicación de las deducciones procedentes de periodos anteriores que quedan pendientes de compensar al principio del presente ejercicio considerando las consumidas en las propuestas de liquidación de esta misma fecha correspondientes a años anteriores, como consecuencia de la aplicación del criterio sentado por la Audiencia Nacional en relación con la provisión por depreciación de la cartera de valores de SOCIEDAD E Latinoamérica." El Acta fue confirmada expresamente mediante Acto Administrativo de Liquidación de fecha 20 de julio de 2012, resultando una cuota a ingresar de 199.127.881,28 euros.

El escrito presentado por el contribuyente el 21 de julio de 2011 en el seno del procedimiento inspector referente al IS 2002 a 2005 se decía:

"(...)"

Como puede verse, en el escrito presentado el contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006, por lo que sí debe reconocerse efectos interruptivos a dicho escrito.

Sin embargo, que se reconozca a ese escrito el carácter de solicitud de rectificación de la autoliquidación de 2006 no significa que su efecto interruptivo de la prescripción del artículo 68.3 a) de la LGT se extienda a cuestiones completamente ajenas a las planteadas en ese momento, es decir, no puede considerarse interrumpida la prescripción a efectos de solicitar la devolución que ahora se pretende.

Para que se considere interrumpida la prescripción es necesario que se produzca una identidad objetiva entre la devolución pretendida al amparo del escrito presentado el 21 de julio de 2011 y la que ahora se solicita, y esta identidad objetiva implica que ambas solicitudes se refieran al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

La solicitud de 21 de julio de 2011 buscaba que se eliminaran las deducciones que se habían aplicado en la autoliquidación de 2006 a fin de que se pudieran aplicar en periodos anteriores, mientras que la solicitud ahora examinada, presentada el 18 de febrero de 2014, pretende la devolución de un ingreso computado en ese periodo por razones que nada tienen que ver con la primera solicitud. Se observa, en definitiva, que las pretensiones planteadas en cada solicitud son completamente distintas>>

La lectura de las resoluciones anteriores evidencia que es doctrina reiterada de este TEAC que la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación sólo genera una válida interrupción de la prescripción del derecho previsto en el artículo 66 c) LGT de solicitar las correspondientes devoluciones tributarias y que se quiere ejercer con la presentación de una segunda solicitud de rectificación, cuando se aprecie una identidad objetiva entre la devolución pretendida al amparo de la primera rectificación y la segunda solicitada; identidad objetiva que sólo concurre si ambas solicitudes se refieren al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

De forma que, para determinar si la presentación de una primera solicitud de rectificación tiene efectos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones del artículo 66 c) LGT ejercido con una segunda solicitud, tenemos que enjuiciar si existe una identidad objetiva (esto es, mismo concepto tributario, periodo y pretensiones) en las dos solicitudes de rectificación.

Por ello comparte este TEAC la crítica de la Directora recurrente a la resolución del TEAR de Cantabria aquí impugnada cuando afirma: "el TEAR, que por un lado parece admitir que existen pretensiones distintas afectantes a distintos elementos de la obligación tributaria (lo que le permitiría admitir a trámite la segunda solicitud de rectificación); por otro lado parece desconocer que ello determinaría, sin género de dudas, la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos respecto de los ejercicios 2014 a 2017, por cuanto la primera solicitud no habría interrumpido el plazo de prescripción de dichos ejercicios".

Así, el Tribunal Regional en la resolución impugnada al afirmar que no podía declararse inadmisibles la segunda rectificación instada - lo cual exigía, de conformidad con nuestra resolución RG 652/2024 aplicada por el Tribunal que la segunda solicitud versase sobre una pretensión distinta-, obvia que la consecuencia de que la pretensión fuese distinta sería, en aplicación de nuestra doctrina vinculante, que la primera solicitud no hubiera generado efectos interruptivos del plazo de prescripción del artículo 66 c) LGT ejercido mediante la presentación de la segunda solicitud y, por tanto, que habría prescrito el citado derecho.

Esto es, la declaración de improcedencia de la inadmisión decretada por el Tribunal Regional debió conllevar, en aras de la coherencia argumental de la tesis mantenida en la propia resolución, la desestimación de la reclamación económico-administrativa por estar a la fecha de presentación de la segunda solicitud de rectificación (12/07/2023) prescrito el derecho a solicitar, ex artículo 66 c) LGT, la devolución correspondiente de los periodos impositivos IRPF 2014 a 2017.

Dicho lo anterior, debe señalarse que, de acuerdo con el artículo 239.8 LGT esta doctrina reiterada establecida por el TEAC era vinculante para el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria. Así, si bien el citado Tribunal Regional en la resolución aquí impugnada no la ha tenido en cuenta en su resolución, no procede en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio la fijación de criterio al existir ya doctrina vinculante de este Tribunal Central en el sentido solicitado por la Directora recurrente.

Finalmente, debe señalarse que este TEAC es conocedor de que la Audiencia Nacional, con ocasión del recurso presentado por la mercantil que fue interesada en la resolución de este TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 3985/2014) anteriormente citada, no ha aceptado el criterio doctrinal de este TEAC relativo a los efectos interruptivos de las solicitudes de rectificación del derecho previsto en el artículo 66 c) LGT (SAN de 23/06/2021, recurso 346/2018).

Y si bien dicha sentencia es firme, debe resaltarse que el criterio que sobre la interrupción de la prescripción mantiene la Audiencia Nacional en dicha sentencia, no puede considerarse aceptado por este Tribunal Central (en cuanto firme), pues la falta de impugnación de la sentencia por parte de Administración del Estado tiene su razón de ser en que, si bien la Audiencia Nacional no ha aceptado en la citada sentencia nuestra doctrina reiterada, el fallo de la citada sentencia fue desestimatorio del recurso contencioso-administrativo, declarando nuestra resolución RG 3985/2014 ajustada a derecho:

<<FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de xx, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 3985/2014), debemos declarar y declaramos la

mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia>>

Así, es importante destacar que tal y como recoge el Auto del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2018 (recurso de queja 192/2018), en virtud del artículo 448.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil aplicable supletoriamente al proceso contencioso administrativo, sólo tienen legitimación para recurrir en casación ante el Tribunal Supremo los "afectados desfavorablemente" por la resolución judicial.

Extremo al que hay que unir que, según se ha afirmado en el ATS de 3 de julio de 2014, rec. 1534/2013, "en el recurso de casación es objeto de impugnación el fallo de la resolución que se recurre, no su fundamentación, esto es, el recurso de casación ha de pretender la revocación de la parte dispositiva y no solo de sus argumentos, pues, en otro caso, el proceso quedaría convertido en un mecanismo de resolución de consultas o de rectificación de declaraciones meramente teóricas, y no de resolución de pretensiones".

De ello se colige que, tal y como ha afirmado el Tribunal Supremo en Autos de 24 de febrero de 2011 (recursos 3501/2010 y 3507/2010), 5 de mayo de 2011 (recurso 29/2011) y 26 de febrero de 2012 (recurso 3515/2010), "puede decirse que la parte que ha ganado un pleito, carece de legitimación para impugnar la sentencia, por eso el artículo 448.1 de la LECivil establece que el derecho a recurrir solo lo tienen "los afectados desfavorablemente" por las resoluciones judiciales, en el bien entendido de que el perjuicio solo lo ocasiona la parte dispositiva y no los meros razonamientos de las resoluciones".

Interpretaciones que si bien han sido objeto de matización para determinados casos por el Tribunal Supremo, en la STS 13/3/2024 el Alto Tribunal ha señalado que quien interpone un recurso contencioso-administrativo obtiene una sentencia plenamente favorable a sus pretensiones, acogiendo ésta uno de los motivos de impugnación alegados y rechazando los demás, no puede considerarse que dicha sentencia resulte perjudicial al citado recurrente.

A resultas de lo expuesto, se pone de manifiesto que al desestimar la sentencia de la Audiencia Nacional de 23/06/2021 (recurso 346/2018) el recurso contencioso administrativo interpuesto por la actora, declarando expresamente la resolución de este TEAC impugnada (RG 3985/2014) "ajustada a Derecho" de modo que la Administración del Estado fue "la parte que ganó el pleito", la misma carecía de legitimación para interponer recurso de casación contra la citada sentencia únicamente en atención al anhelo de rebatir la interpretación de la Audiencia Nacional que, sobre la eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a solicitar devoluciones tributarias derivado de una solicitud de rectificación, se había fijado en dicha sentencia y que era contrario a la doctrina reiterada de este TEAC.

Por cuanto antecede, a pesar de la firmeza de dicha sentencia, dado que este Tribunal Central no comparte el criterio mantenido por la Audiencia Nacional -frente al que la Administración del Estado no ha tenido ocasión de interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo- lo ha seguido manteniendo con posterioridad a esa sentencia en resoluciones de 18 de diciembre de 2023 (RG 6489/2023) y de 19 de noviembre de 2024 (RG 3540/2024), al ser doctrina vinculante de este Tribunal Central.

NOVENO. Finalmente, debemos resolver la quinta cuestión controvertida que determinamos en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución: a saber, enjuiciar cuál debe ser el fallo de la resolución económico-administrativa cuando se aprecie la inprocedencia de la inadmisión a trámite decretada por el órgano de aplicación de los tributos

Como hemos señalado anteriormente, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se regula en el artículo 120.3 LGT y se desarrolla en los artículos 126 y siguientes del RGAT, siendo de especial relevancia a estos efectos el artículo 127 relativo a la tramitación del procedimiento.

Artículo 127 RGAT. Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (redacción vigente desde su entrada en vigor).

<<1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

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

b) 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, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

c) 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, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

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

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado 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 se notificará sin más trámite la liquidación que se practique>>

Como resulta de los expedientes analizados en las resoluciones del TEAR de Cantabria de 20/12/2024, RG 39/727/2024 y del TEAR de Galicia de 30/09/2024, RG 15/4725/2023, tras la presentación por el obligado tributario de la solicitud de rectificación, el órgano de aplicación de los tributos procedió directamente a decretar su inadmisión.

Ello supone que esa inadmisión conllevó, en definitiva, que no se tramitase el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones al considerarse por el órgano gestor, ex artículo 126.3 RGAT, que no era admisible esa segunda solicitud de rectificación.

De forma que, si la solicitud de rectificación sí fuera admisible ex artículo 126.3 RGAT, ello habría supuesto, ex artículo 127 RGAT, que la Administración hubiera examinado la documentación presentada y la hubiera contrastado con los datos y antecedentes que obraran en su poder, pudiendo realizar requerimientos al obligado tributario y a terceros así como solicitar los informes que pudieran considerarse necesarios. Además, la tramitación del procedimiento hubiera garantizado al obligado tributario sus derechos de defensa en la medida en que, ex artículo 127.4 RGAT, se le debería conceder tras la notificación de la propuesta de resolución, un trámite de alegaciones de 15 días para que alegase lo que conviniese a su derecho.

En consecuencia, cuando un Tribunal Económico-Administrativo concluya que no cabe ex artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, anulará el acuerdo de inadmisión para que se sustancie el procedimiento por el órgano de aplicación de los tributos de conformidad con lo preceptuado en el artículo 127 RGAT y se dicte la resolución que proceda. Ello salvo que el Tribunal considere que dispone de todos los datos necesarios para estimar la pretensión del interesado, en cuyo caso anulará el acuerdo de inadmisión y estimará la pretensión de rectificación del reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO PARCIALMENTE** fijando criterio en el sentido siguiente:

Los límites a la presentación de una segunda solicitud de rectificación cuando ha existido una primera solicitud de rectificación de autoliquidación que fue estimada total o parcialmente practicándose liquidación provisional sin que se interpusiera recurso, previstos en el artículo 221.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria y el artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007, deben interpretarse a la luz de los criterios interpretativos contenidos en la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de julio de 2024 dictada en unificación de criterio RG 652/2024 la cual, por tanto, es aplicable a supuestos de hecho distintos del contemplado expresamente en dicho criterio.

De conformidad con los criterios interpretativos contenidos en la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de julio de 2024 dictada en unificación de criterio RG 652/2024, procede ex artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre 01/01/1967 y 31/12/1978 de conformidad con el criterio jurisprudencial contenido en la STS de 28/02/2023, recurso de casación 5335/2021, cuando ha existido una primera solicitud basada en el derecho a aplicar el citado régimen a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a dicha Mutualidad antes de 01/01/1979 de acuerdo con la resolución dictada el 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 7195/2016, que fue estimada total o parcialmente en vía económico-administrativa sin que se interpusiera recurso practicándose liquidación provisional.

De conformidad con los criterios interpretativos contenidos en la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de julio de 2024 dictada en unificación de criterio RG 652/2024, no cabe ex artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre 01/01/1967 y 31/12/1978 de conformidad con el criterio jurisprudencial contenido en la STS recurso de casación 5335/2021, cuando ha existido una primera solicitud basada en la negativa a aplicar el citado régimen a la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a dicha Mutualidad antes de 01/01/1967 de conformidad con la resolución dictada el 1 de julio de 2020 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 2469/2020, que fue estimada totalmente sin que se interpusiera recurso practicándose liquidación provisional.

Cuando un Tribunal Económico-Administrativo concluya que no cabe ex artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 inadmitir una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación, anulará el acuerdo de inadmisión para que se sustancie el procedimiento por el órgano de aplicación de los tributos de conformidad con lo preceptuado en el artículo 127 RGAT y se dicte la resolución que proceda. Ello salvo que el Tribunal considere que dispone de todos los datos necesarios para estimar la pretensión del interesado, en cuyo caso anulará el acuerdo de inadmisión y estimará la pretensión de rectificación del reclamante.