

Solicitud de rectificación de autoliquidación que reitera el mismo motivo invocado en una solicitud de rectificación anterior desestimada. Inadmisibilidad.
T.E.A.C. (Sala) Unificación de criterio
Fecha: 18 de septiembre de 2019
Arts. 120.3 y 221.4 L.G.T. (L58/2003)
Arts. 126, 127, 128 y 140 RD1065/2007

Las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por un motivo por el que ya fueron previamente desestimadas, pueden ser inadmitidas a trámite sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes: 1.- Mediante escritura pública otorgada en fecha 06/02/2007 Doña X adquirió a la entidad J, S.L. un local comercial. Dicha operación de compraventa se consideró sujeta y no exenta de IVA por lo que se emitió la correspondiente factura, repercutiendo el IVA de la transmisión.

Con fecha de devengo 06/02/2007 y fecha de ingreso 16/02/2007, Doña X ingresó mediante autoliquidación en concepto de Actos Jurídicos Documentados la cantidad de 6.800 euros.

Posteriormente la Generalidad Valenciana consideró la operación como sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) y tramitó un procedimiento de comprobación limitada que terminó con liquidación.

2.- Doña X presentó en fecha 11/08/2011 solicitud de rectificación de la autoliquidación del IVA del transmitente del 1T de 2007 a fin de que se declare indebido el IVA repercutido por aquél y se reconozca el derecho a su devolución, dada la incompatibilidad entre IVA y TPO.

Siendo el adquirente sujeto pasivo del IVA, se le requirió el 23/09/2011 una serie de documentos al objeto de verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RRVA, en adelante), en particular, el libro-registro de facturas recibidas (con el fin de constatar si la cuota correspondiente a la operación descrita fue efectivamente deducida en sus autoliquidaciones) y, en su caso, la resolución administrativa que hubiera declarado improcedente la deducción del impuesto soportado en la adquisición controvertida. Dicho requerimiento le fue notificado por correo a la interesada, sin que le conste a la Administración que fuera atendido durante el plazo legal habilitado a tal efecto.

La solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución fue desestimada mediante acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de fecha 03/05/2012 y se consideró notificada a la interesada el 21/06/2012, transcurridos 15 días desde la publicación en la sede electrónica de la AEAT sin que aquella compareciera. La motivación del acuerdo desestimatorio fue la siguiente:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

El artículo 14.2.c) 4º del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión de actos en vía administrativa establece como uno de los requisitos para proceder a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"4º. Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas".

Habida cuenta que la adquirente es sujeto pasivo del impuesto, se le requirió una serie de documentación al objeto de verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del R.D. 520/2005, en particular, el libro registro de facturas recibidas (con el fin de constatar si la cuota correspondiente a la operación descrita fue efectivamente deducida en sus autoliquidaciones) y, en su caso, la resolución administrativa que hubiera declarado improcedente la deducción del impuesto soportado en la adquisición controvertida.

Dicho requerimiento le fue notificado por correo a la interesada en fecha 23-09-2011, sin que a día de la fecha, conste su atención.

Dado que en la autoliquidación correspondiente al 1T/2007, período en que se emitió la factura correspondiente a la operación, la adquirente deduce una cuota idéntica en importe a la soportada en esta operación, y que no ha aportado documentación que acredite la existencia de una resolución administrativa que haya declarado la improcedencia de dicha deducción, de la misma forma que, consultadas las bases de datos de la Agencia Tributaria se constata la inexistencia de tal resolución,

TERCERO. Se acuerda desestimar la presente solicitud.

Ya que no se ha acreditado el cumplimiento de uno de los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 para proceder a la devolución solicitada, en concreto:

"4º. Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas".

Contra el citado acuerdo no se presentó recurso ni reclamación económico-administrativa.

3.- En fecha 06/06/2014 la mercantil transmitente instó la devolución del impuesto repercutido en la operación controvertida a favor de Doña X, solicitud que fue desestimada mediante acuerdo de la Dependencia Regional de fecha 25/07/2014, notificado a la entidad el 31/07/2014, con la siguiente motivación:

"Dado que en la autoliquidación correspondiente al 1T/2007, período en que se emitió la factura correspondiente a la operación, la adquirente deduce una cuota idéntica en importe a la soportada en esta operación, y que no ha aportado documentación que acredite la existencia de una resolución administrativa que haya declarado la improcedencia de dicha deducción, de la misma forma que, consultadas las bases de datos de la Agencia Tributaria se constata la inexistencia de tal resolución, por esta Oficina se emitió Acuerdo de resolución desestimatorio, que fue notificado a la adquirente con fecha 21/06/2012, así como a la mercantil transmitente, en fecha 11/06/2012.

En relación lo anterior y teniendo en cuenta que, junto al escrito presentado con fecha 06/06/2014 por la entidad J, S.L., no se acompañan nuevos documentos o información adicional que acredite el cumplimiento, por parte de la adquirente, de uno de los requisitos el artículo 14.2.c) 4º del Real Decreto 520/2005, se formuló propuesta de resolución desestimatoria, que fue notificada a la mercantil recurrente con fecha 09/07/2014.

Frente a esta propuesta de resolución, J, S.L., presenta escrito de fecha 24/07/2014, en el que manifiesta no estar de acuerdo con la mencionada propuesta, alegando que ha solicitado un certificado acreditativo de que la compradora no se encontraba de alta en el Impuesto de Actividades Económicas en la fecha de la operación inmobiliaria de referencia.

No obstante, consultadas las Bases de datos de la Agencia Tributaria, Doña X figura como contribuyente en el Impuesto de Actividades Económicas por el epígrafe 673.2 "OTROS CAFES Y BARES", con fecha de inicio 15/09/2006, constando como fecha de baja el 30/09/2007, por lo que la adquirente sí figuraba de alta en la fecha de la adquisición, que como ya se ha indicado fue el 06/02/2007."

Contra este acuerdo tampoco consta la interposición de recurso o reclamación por parte de la entidad mercantil.

4.- En fecha 26/12/2014 Doña X solicitó por segunda vez la devolución del impuesto controvertido, solicitud que fue inadmitida a trámite por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria mediante acuerdo de fecha 08/01/2015, notificado a la interesada el 19/01/2015, con la siguiente motivación:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

El artículo 120.3 de la Ley General Tributaria dispone que "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, en el caso que nos ocupa, ya se produjo, con fecha 11-08-2011, la presentación por parte de la interesada de la solicitud rectificación de autoliquidación correspondiente al mismo concepto, período y operación inmobiliaria, que se tramitó por esta Oficina con el nº de expediente

En dicho expediente se dictó, en fecha 03-05-2012, Acuerdo de Resolución en los siguientes términos:

(.....).

Dicho acuerdo ha devenido firme por el transcurso de los plazos previstos en la norma, sin que conste la interposición de recurso o reclamación contra el mismo, por lo que, en virtud del principio de cosa juzgada, no cabe entrar a conocer sobre el mismo asunto que ya fue objeto de impugnación en procedimiento anterior, sin que, de otro lado, hayan variado las circunstancias que en su día motivaron su desestimación.

Teniendo en cuenta cuanto antecede,

TERCERO. Se acuerda no admitir a trámite la presente solicitud sin entrar a conocer los fundamentos alegados por el solicitante".

5.- El 05/02/2015 se interpone recurso de reposición contra la inadmisión de la solicitud anterior, recurso que fue desestimado mediante resolución notificada el 04/03/2015, con la motivación que sigue:

"(.....) En fecha 26-12-2014, Dña. X volvió a solicitar la devolución del impuesto controvertido, solicitud que, en el presente caso, fue inadmitida a trámite por esta Dependencia Regional, mediante acuerdo de fecha 8-01-2015, y que ha sido notificado a la interesada el 19-01-2015, al existir una resolución administrativa previa firme sobre el mismo objeto. Al no haber proseguido la interesada la vía administrativa que se le abrió con la notificación del primer acuerdo desestimatorio, y haber precluido los plazos de recuso, no cabe volver a instar su solicitud, siendo que esta versa sobre el mismo motivo y consideraciones que la inicialmente presentada, y todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 126.3 del RD 1065/2007, por el que se aprueba el 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, y en aplicación del principio de cosa juzgada.

Contra este acuerdo interpone la interesada recurso de reposición, realizando, en defensa de su derecho, una serie de consideraciones en relación con las notificaciones efectuadas en el primer expediente tramitado que carecen de toda consistencia, ya que en todas ellas se cumplieron todas las formalidades notificadoras, como queda constancia en los acuses de recibo y certificados de notificación electrónica en Sede. El requerimiento que indica, no pudo ser efectuado, consta notificado en el domicilio fiscal de la interesada en mano a persona que se identifica como su padre. La propuesta de resolución fue notificada mediante anuncio en Sede Electrónica, tras dos intentos en el domicilio fiscal de la recurrente. Finalmente, el acuerdo fue notificado, asimismo, mediante anuncio en Sede Electrónica, tras sendos intentos de notificación en el que constaba como domicilio fiscal de la interesada.

A continuación expone una seri (sic) de argumentos relativos a los libros-registro de IVA y a la imposibilidad de su aportación por fuerza mayor, así como al valor probatorio de los mismos. Pero lo cierto es que la interesada recibió el requerimiento, habiéndose limitado a aportar escrituras de compra y venta del local objeto de controversia, y no efectuó ninguna manifestación a la AEAT acerca de la imposibilidad de la aportación de los libros requeridos.

Efectúa, asimismo, una serie de consideraciones acerca de la firmeza del acuerdo notificado en el primer expediente de solicitud, en las que parece estar confundiendo firmeza con prescripción, y en la que vuelve a cuestionar (sic) la validez de las notificaciones efectuadas en el seno de dicho procedimiento.

Y finalmente, se centra en la incompatibilidad del pago de ambos impuestos, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Partiendo de que en ningún momento se está cuestionando su incompatibilidad, así como el hecho de que la Generalitat Valenciana ha dictado liquidación por este Impuesto, y de que la recurrente satisfizo, a su vez, el Impuesto sobre el Valor Añadido, habiéndose declarado, por ambas Administraciones de que el único tributo procedente es el de Transmisiones Patrimoniales, habría que centrarse, pues, en la procedencia de la devolución del impuesto indebido.

A este respecto, los requisitos para proceder a la devolución del mismo vienen regulados en el artículo 14.2. c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en su redacción vigente en el momento en que se instó la devolución:

"Únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

Es decir, en el caso de que el impuesto declarado indebido hubiera sido objeto de deducción por la persona o entidad que lo soportó, no procede la devolución solicitada, ya que, en este caso, el impuesto ha sido recuperado por la vía de la deducción.

La recurrente niega una y otra vez haber deducido dicho impuesto, ni haber percibido su devolución. Ésto último es cierto: de la autoliquidación presentada no resultó cuota a devolver alguna, ya que, de un lado, como IVA soportado deducible, Dña. X declaró en su autoliquidación por este impuesto correspondiente al 1T/2007 el impuesto que soportó en la adquisición del inmueble con nº de referencia catastral (.....), efectuada mediante escritura pública de fecha 6-02-2007 a la mercantil J, SL, por importe de 280.000 euros de base imponible y 54.400 euros de cuota, y de otro lado, como IVA devengado el que repercutió a la entidad S, SL (B.....), en la transmisión del mismo inmueble en fecha 19-02-2007, y por el mismo importe, resultando, por tanto, una autoliquidación de cuota 0.

Pero lo que es obvio, como se puede apreciar, tanto en la autoliquidación del 1T/2007 (casilla 22), como en la declaración modelo 390, resumen anual de IVA del ejercicio 2007 (casillas 50 y 51), que se adjuntan al presente acuerdo, es que dichas cuotas soportadas, han sido objeto de declaración (sic) y deducción en la autoliquidación presentada, lo que impide, por lo tanto, su devolución, conforme a lo dispuesto en el artículo 14.2.c) 4º del Reglamento citado, con independencia de la improcedencia de su repercusión, y todo ello porque el impuesto ha sido recuperado por la interesada por la vía de la deducción".

6.- Frente a la desestimación del recurso de reposición Doña X interpuso la reclamación económico-administrativa nº 46/05323/2015 el 23/03/2015. Dicha reclamación fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) en su resolución de 12/03/2018, sobre la base de los argumentos siguientes:

"NOVENO.- En el presente caso, el primer y el segundo procedimiento terminan denegando la rectificación de forma expresa y el tercero inadmite la solicitud en aplicación del artículo 126,3 del RD 1065/2007 y del principio de cosa juzgada y, recurrido en reposición se confirma la resolución desestimando el recurso.

DÉCIMO .- La regulación contenida en el RD 1065/2007 no contempla la prohibición de reiterar la solicitud de rectificación una vez resuelto el procedimiento de rectificación por desestimación, a diferencia de otros supuestos contenidos en la Ley 58/2003 en

que, o bien se prohíbe interponer de nuevo un recurso que de lugar a un segunda resolución, como es el caso de las resoluciones del recurso de reposición (artículo 225.5 de la Ley 58/2003), o de los recursos de anulación contra actos de este Tribunal (artículo 241 bis.3 de la Ley 58/2003), o bien se establece la inadmisión de solicitudes reiterativas de otras anteriores, como es el caso de los aplazamientos, "cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria" (artículo 47.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación).

En el artículo 130 del Real Decreto 1065/2007 se señala que las solicitudes de rectificación de declaraciones del artículo 128 de la Ley 58/2003, las solicitudes de devolución o las comunicaciones de datos podrán rectificarse como consecuencia de que la solicitud presentada le produjera perjuicio o cuando proceda una liquidación superior o una menor devolución, aplicándose las normas de los artículos 126 a 128 del RD 1065/2007 ya citadas, en paralelo con la rectificación de autoliquidaciones:

"el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución presentada con anterioridad, cuando considere que su contenido ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución".

De la regulación contenida en los artículos 126 a 130 del RD 1065/2007 no se deduce que el interesado no pueda reiterar su petición si la resolución se denegó, sólo se deduce que no podrá solicitar rectificación en caso de que exista liquidación administrativa con motivo coincidente (artículos 126,3 y 103,1 párrafo 2 del RD 1065/2007). Por tanto, la normativa no anuda a la denegación de la solicitud un efecto preclusivo de ulteriores solicitudes ni perjudica el derecho a comprobar y liquidar de la Administración.

DÉCIMO PRIMERO.- En este caso, la motivación de la inadmisión de la tercera solicitud de rectificación de autoliquidación se basa en el artículo 126,3 del RD 1065/2007 y en el principio de cosa juzgada.

El principio de cosa juzgada material hace referencia a que, por razones de seguridad jurídica, no pueda volverse a entablar ulterior proceso cuyo objeto, sujetos y causa sean idénticos a otro anterior (ex artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Se trata de un principio procesal, que en determinados procedimientos tributarios se ha traducido como efecto preclusivo, pero que, como ya se ha expuesto no se contempla en el procedimiento de rectificación de autoliquidación resuelto mediante denegación, ni siquiera como motivo de terminación por inadmisión.

Por otro lado, no es conforme a Derecho la interpretación que del artículo 126,3 del RD 1065/2007 hace la Administración, porque no se puede considerar como liquidación provisional generadora de efecto preclusivo de la solicitud de rectificación ni la desestimación de la solicitud ni la liquidación la dictada por otra Administración (GVA) en relación con otro impuesto (TPO), por la interpretación restrictiva que el TEAC hace del artículo 126,3 del RD 1065/2007 en las resoluciones 00/3498/2012 de 10/09/2015 y 00/06084/2011 de 07/05/2015.

Por todo lo anterior, este Tribunal estima que no es conforme a Derecho la inadmisión de la solicitud por desestimación previa y que ello afecta a la desestimación del recurso de reposición".

SEGUNDO: Frente a la resolución del TEAR interpone el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea, alegando, en síntesis, lo que sigue:

1.- A la vista del marco normativo del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, constituido por los artículos 221 y 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y 126 a 130 del Real Decreto 1065/2007 (RGAT) y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 120.3 de la LGT y 126.2 y 3 y 128.1 del RGAT, queda claro que cuando la Administración dicta una liquidación provisional partiendo de una solicitud de rectificación de autoliquidación interpuesta por el contribuyente, la misma tiene efectos preclusivos respecto de dicho elemento y ejercicio. Por tanto, el contribuyente no podrá volver a solicitar una rectificación de autoliquidación del mismo elemento.

Pues bien, este Departamento considera que las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de rectificación de autoliquidación deben tener un efecto similar, en el sentido de que el contribuyente no pueda volver a plantear una rectificación de autoliquidación por el mismo motivo que ya ha sido rechazado por la Administración.

Contra una desestimación de una solicitud de rectificación, el contribuyente podrá interponer un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa, y continuar posteriormente con la revisión en vía contenciosa.

Sin embargo, si la resolución desestimatoria no es objeto de recurso, deviene firme, consentida e inatacable. En consecuencia, al existir un acto administrativo firme que se pronuncia acerca de una pretensión del interesado, no cabe entrar a conocer sobre el mismo asunto que ya fue objeto de impugnación en procedimiento anterior.

Enlazando con la doctrina de los actos propios, el interesado que presenta una solicitud de rectificación de autoliquidación, le resulta desfavorable y no recurre, está consintiendo dicho acto, por lo que su reiteración posterior presentando nueva solicitud de rectificación, iría contra sus propios actos (el consentimiento deducido de la falta de recurso contra la primera solicitud) y atenta contra el principio de seguridad jurídica.

Del mismo modo, la Administración no va a ir contra sus propios actos, estimando una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el mismo motivo por el que ya fue previamente desestimada.

2.- El criterio expuesto por este Centro Directivo es el mantenido por varios Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), que consideran que no se puede interponer una solicitud de rectificación de autoliquidación por el mismo motivo por el que ya fue previamente desestimada (Sentencia TSJ Cataluña 6/2018, de 08/01/2018 (Rec. 466/2014); Sentencia TSJ Madrid 226/2014, de de 27/02/2014 (Rec. 1021/2011); Sentencia TSJ Madrid 624/2016, de 25/05/2016 (Rec. 697/2014); Sentencia TSJ Murcia 518/2012, de 28/05/2012 (Rec. 916/2007).

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por un motivo por el que ya fueron previamente desestimadas, pueden ser inadmitidas a trámite sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión.

TERCERO: El 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) no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

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: La cuestión controvertida consiste en determinar si las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por un motivo por el que ya fueron previamente desestimadas, pueden ser inadmitidas a trámite sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión.

TERCERO: A las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se refiere la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en el apartado tercero del artículo 120 (autoliquidaciones) y en el apartado cuarto del artículo 221 (procedimiento para la devolución de ingresos indebidos).

Dispone el artículo 120.3 de la LGT:

"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.

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.

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".

Dispone el artículo 32 de la LGT:

Artículo 32. Devolución de ingresos indebidos

"1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores".

El artículo 221.4 de la LGT señala por su parte:

"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".

El procedimiento para instar la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra regulado en los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT, en adelante), en los términos siguientes:

Artículo 126. 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 ésta 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 127. Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

"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 (RCL 2005, 1069, 1378), 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".

Artículo 128. Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

"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.

2. Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

3. De conformidad con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

4. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada".

Artículo 129. Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas

"1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 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. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4º 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, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

3. Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los Impuestos Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos no será de aplicación lo previsto en el párrafo d) de este apartado.

b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como período de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 de este Reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por períodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquélla no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza".

Por su parte, el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), en la redacción dada por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, dispone:

Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución

"1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a) no procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda".

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, Doña X, adquirente del inmueble y persona que soportó la repercusión del IVA, solicitó, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.3 del RRVA, la devolución del impuesto indebidamente repercutido instando el 11/08/2011 una primera solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA presentada por el transmitente del inmueble, correspondiente al 1T de 2007. Dicha solicitud de rectificación de la autoliquidación y consiguiente devolución fue desestimada por no haberse acreditado el cumplimiento de uno de los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 para proceder a la devolución solicitada, en concreto, que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Y es que en la autoliquidación correspondiente al 1T/2007, período en que se emitió la factura correspondiente a la operación, la adquirente deduce una cuota idéntica en importe a la soportada en esta operación, y no ha aportado documentación que acredite la existencia de una resolución administrativa que haya declarado la improcedencia de dicha deducción; de la misma forma que, consultadas las bases de datos de la Agencia Tributaria, se constata la inexistencia de tal resolución. Contra dicha desestimación la interesada no interpuso recurso ni reclamación alguna.

Posteriormente, el 26/12/2014 Doña X solicitó por segunda vez la devolución del impuesto controvertido, solicitud que fue inadmitida a trámite sin entrar a conocer del fondo del asunto, por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, bajo el argumento de que ya había existido una resolución desestimatoria previa y firme sobre el mismo objeto. En la resolución del recurso de reposición presentado contra dicha inadmisión a trámite añade la oficina gestora que al no haber proseguido la interesada la vía administrativa que se le abrió con la notificación del primer acuerdo desestimatorio, y haber precluido los plazos de recurso, no cabe volver a instar su solicitud, siendo que ésta versa sobre el mismo motivo y consideraciones que la inicialmente presentada, y todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 126.3 del RD 1065/2007, por el que se aprueba el 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, y en aplicación del principio de cosa juzgada.

El TEAR, sin embargo, considera que no es conforme a Derecho la inadmisión por desestimación previa, por las razones siguientes:

(i) La motivación de la inadmisión de la nueva solicitud de rectificación de autoliquidación se basa en el artículo 126.3 del RD 1065/2007 y en el principio de cosa juzgada.

(ii) No es conforme a Derecho la interpretación que del artículo 126.3 del RD 1065/2007 hace la Administración, porque no se puede considerar como liquidación provisional generadora de efecto preclusivo de la solicitud de rectificación ni la desestimación de la solicitud ni la liquidación dictada por otra Administración (GVA) en relación con otro impuesto (TPO), por la interpretación restrictiva que el TEAC hace del artículo 126.3 del RD 1065/2007 en las resoluciones 00/3498/2012 de 10/09/2015 y 00/06084/2011 de 07/05/2015. La regulación contenida en el RD 1065/2007 no contempla la prohibición de reiterar la solicitud de rectificación una vez resuelto el procedimiento de rectificación por desestimación, a diferencia de otros supuestos contenidos en la Ley 58/2003 en que, o bien se prohíbe interponer de nuevo un recurso que de lugar a una segunda resolución, como es el caso de las resoluciones

del recurso de reposición (artículo 225.5 de la Ley 58/2003), o de los recursos de anulación contra actos de este Tribunal (artículo 241 bis.3 de la Ley 58/2003), o bien se establece la inadmisión de solicitudes reiterativas de otras anteriores, como es el caso de los aplazamientos, "cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria" (artículo 47.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación). De la regulación contenida en los artículos 126 a 130 del RD 1065/2007 no se deduce que el interesado no pueda reiterar su petición si la resolución se denegó, sólo se deduce que no podrá solicitar rectificación en caso de que exista liquidación administrativa con motivo coincidente (artículos 126.3 y 103.1 párrafo 2 del RD 1065/2007). Por tanto, la normativa no anuda a la denegación de la solicitud un efecto preclusivo de ulteriores solicitudes ni perjudica el derecho a comprobar y liquidar de la Administración.

(iii) El principio de cosa juzgada material hace referencia a que, por razones de seguridad jurídica, no pueda volverse a entablar ulterior proceso cuyo objeto, sujetos y causa sean idénticos a otro anterior (ex artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Se trata de un principio procesal, que en determinados procedimientos tributarios se ha traducido como efecto preclusivo, pero que, como ya se ha expuesto no se contempla en el procedimiento de rectificación de autoliquidación resuelto mediante denegación, ni siquiera como motivo de terminación por inadmisión.

El Director recurrente, por su parte, se apoya en el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, efecto que extiende a las resoluciones desestimatorias dictadas en dicho procedimiento, para afirmar que cuando la Administración dicta una liquidación provisional o una resolución desestimatoria partiendo de una solicitud de rectificación de autoliquidación interpuesta por el contribuyente, este último no podrá volver a solicitar una rectificación de autoliquidación del mismo elemento de la obligación tributaria.

CUARTO: Planteado el debate en los términos indicados este Tribunal Central considera necesario analizar el denominado efecto preclusivo de las resoluciones que ponen fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, pues a él alude el Director recurrente en sus alegaciones como fundamento de su postura. Según el recurrente, dado el efecto preclusivo de las resoluciones dictadas en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, tanto de las que incorporan una liquidación provisional como de las desestimatorias, no sería posible una nueva regularización por parte de la Administración en relación con el mismo elemento de la obligación tributaria, por lo que el interesado no podría volver a solicitar una rectificación de la autoliquidación concerniente a dicho elemento.

De la literalidad del artículo 128.1 del RGAT cabría deducir, en principio, que el efecto preclusivo sólo resulta predicable de aquellas resoluciones estimatorias de las pretensiones del interesado que incorporan una liquidación provisional. Ello se desprendería de los términos del segundo párrafo del apartado primero del artículo 128 del RGAT, cuando señala que "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". Y es que la referencia a una "nueva liquidación" sugiere, por lógica, la existencia de una liquidación previa.

Sin embargo, adelanta este Tribunal que no comparte la conclusión alcanzada por el Tribunal Regional. Del artículo 128.1 del RGAT se infiere, a juicio de este Tribunal Central, el efecto preclusivo de todas las resoluciones que ponen fin al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, no sólo de aquéllas que acordando rectificar la autoliquidación incorporan o no una liquidación provisional, sino también de aquellas otras que desestiman la pretensión del interesado. A ello conduce una interpretación sistemática del precepto examinado, como se verá a continuación.

Conforme al artículo 126 del RGAT, más arriba reproducido, la posibilidad de presentar solicitud de rectificación de una autoliquidación está sometida a una serie de condicionantes que derivan fundamentalmente de la actuación que en relación a la misma haya realizado la Administración. Así, la solicitud deberá presentarse:

- Una vez haya sido presentada la autoliquidación cuya rectificación se solicita y antes de que la Administración haya practicado liquidación definitiva o, en su defecto, haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante liquidación. En el supuesto en que como consecuencia de la rectificación se solicite una devolución será necesario que no haya prescrito el derecho a su solicitud.

- No se podrá solicitar la rectificación de una autoliquidación cuando la obligación tributaria a la que se refiere dicha autoliquidación sea objeto de un procedimiento de comprobación o investigación. Esta exigencia no debe ser entendida como una limitación al derecho a instar la rectificación, ya que en cualquier caso el obligado tributario podrá alegar las mismas circunstancias que justifican la rectificación y presentar la documentación que considere necesaria en el seno del procedimiento de comprobación o investigación ya iniciado.

- Si la Administración hubiera dictado liquidación provisional será posible la solicitud de rectificación de la autoliquidación cuando el motivo en que se fundamente ésta sea distinto al que determinó la liquidación provisional. Aclara la norma que se entenderá que no existe concurrencia cuando la rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados por la liquidación provisional.

De lo expuesto se colige que el artículo 126 del RGAT impide solicitar la rectificación de una autoliquidación que afecte a un determinado elemento de la obligación tributaria cuando la Administración haya comprobado previamente dicho elemento, ya sea en un procedimiento determinante, en su caso, de una liquidación definitiva como provisional. Pese a que la norma utiliza expresamente el término "liquidación" al señalar que cuando haya existido liquidación definitiva o provisional no cabrá, respectivamente, solicitar la rectificación de la autoliquidación o sólo cabrá por motivo distinto de aquél al que se refiere la liquidación, con ello no pretende, a juicio de este Tribunal Central, excluir aquellas comprobaciones que no han terminado en liquidación por haber considerado la Administración correcta la autoliquidación presentada por el obligado tributario. Y es que carecería de toda lógica que no se permitiera, por ejemplo, la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación cuando ha existido previamente una liquidación definitiva derivada de un procedimiento inspector de alcance general y se permitiera, sin embargo, dicha presentación si ese mismo procedimiento de inspección terminara sin liquidación por considerar correcta la autoliquidación presentada por el interesado. Lo que determina, por tanto, la imposibilidad de presentar la solicitud de rectificación de autoliquidación es la existencia de resoluciones que hayan puesto fin a procedimientos de comprobación o investigación, con independencia de que incorporen o no una liquidación, siempre, eso

sí, que se trate de comprobaciones cuyo alcance incluya el elemento de la obligación tributaria al que se refiera la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Pues bien, de la misma forma, en cuanto a las resoluciones de las solicitudes de rectificación de autoliquidación, carecería de sentido que el efecto preclusivo no se extendiera a aquellas resoluciones estimatorias que no incorporan una liquidación provisional, esto es, a aquellas resoluciones que, reconociendo que la autoliquidación cuya rectificación se solicita ha perjudicado los intereses legítimos del interesado, no conllevan la devolución de ingreso alguno, o a aquellas resoluciones desestimatorias de la rectificación solicitada. En estos casos, en el seno del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones la Administración ha procedido también a comprobar un determinado elemento de la obligación tributaria al que se refiere la solicitud de rectificación de la autoliquidación y se ha visto obligada a detallar y especificar en su resolución los hechos examinados y las actuaciones realizadas, razón por la cual sólo podrá regularizarse la situación del obligado tributario en un procedimiento de comprobación o investigación posterior, y en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Puede destacarse la similitud de la regulación del efecto preclusivo del art. 128.1 RGAT con la que se contiene en el artículo 140 de la LGT respecto del procedimiento de comprobación limitada. El apartado primero de este último artículo dispone que: "1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración RGATributaria no podrá 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". Conforme al artículo 139 de la LGT una de las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada es la resolución expresa, que contendrá una liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada. Pues bien, en relación con el procedimiento de comprobación limitada es doctrina de este Tribunal Central que el efecto preclusivo se produce no sólo cuando dicho procedimiento concluye mediante una regularización con liquidación provisional sino también cuando termina con manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada. Así, en efecto, en la resolución de 27 de junio de 2013 (RG 1007/2011) se dijo:

Como ha señalado en ocasiones anteriores este Tribunal, la regulación del procedimiento de comprobación limitada contenida en el artículo 140 antes transcrito, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, implica que una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, lo que quiere decir que el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y período impositivo comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada, lo que ocurre en el presente caso.

Dada la similitud de la regulación del efecto preclusivo en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

cabe, pues, concluir que en este último dicho efecto de cierre se produce también cuando existe una resolución expresa que se pronuncia acerca de la corrección o incorrección de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el obligado tributario.

El efecto preclusivo de la resolución que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones limita, pues, la potestad de la Administración de regularizar nuevamente el elemento de la obligación tributaria objeto de aquél, en la medida en que tal potestad sólo podrá ejercitarse cuando 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.

Este Tribunal Central comparte, por tanto, la afirmación del Director recurrente de que el efecto preclusivo es predicable también de las resoluciones desestimatorias de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. No cabe aceptar, en consecuencia, la postura del TEAR conforme a la cual la denegación de la primera solicitud de rectificación no es obstáculo para la presentación de la segunda en la medida en que el artículo 126.3 del RGAT sólo impide solicitar la rectificación cuando exista una liquidación administrativa previa pero no cuando exista una resolución denegatoria de la primera solicitud.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la interesada formuló una primera solicitud de rectificación de la autoliquidación del 1T de IVA de 2007 que había presentado la transmitente del inmueble, y de devolución del ingreso indebido, sobre la base de la improcedente repercusión de ese impuesto. Dicha solicitud fue desestimada por la Administración. Más adelante la interesada reiteró la solicitud.

A la vista de lo expuesto anteriormente, la existencia de una comprobación previa por parte de la Administración, realizada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, del mismo elemento de la obligación tributaria a que se refiere la segunda solicitud de rectificación, impedía a la interesada la presentación de esta última, que debió ser inadmitida por la Administración, como efectivamente sucedió. Y ello con independencia, por tanto, de que el acuerdo desestimatorio de la primera solicitud de rectificación fuera firme o no en el momento de la presentación de la segunda solicitud.

Una vez notificada la resolución denegatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación el interesado lo que sí podía era presentar en los plazos legalmente establecidos recurso de reposición o reclamación económico-administrativa y, en su caso, acudir a la vía contencioso-administrativa. Si la resolución denegatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación no se impugnase en plazo, se convertiría en firme e inatacable por las vías ordinarias de impugnación.

Por lo expuesto,

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, fijando el criterio siguiente:

Las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por un motivo por el que ya fueron previamente desestimadas, pueden ser inadmitidas a trámite sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión.