

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093623

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2024

Vocalía 1.^a

R.G. 1521/2024

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de otros sistemas de previsión social. Pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, correspondiente a aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El interesado es una persona física contribuyente del IRPF perceptora de una pensión pública de jubilación satisfecha por la Seguridad Social procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el 1 de abril de 1976.

Dicha pensión fue integrada en su totalidad como rendimientos del trabajo del IRPF en las autoliquidaciones IRPF presentadas, instando con posterioridad, con base en la Resolución TEAC, de 5 de julio de 2017, RG 7195/2016 (NFJ067348), una primera solicitud de rectificación que fue totalmente desestimada por la AEAT -desestimación que fue confirmada por el TEAR-. Dicha resolución del TEAR no fue recurrida, habiendo adquirido firmeza.

Años más tarde, en fecha 16 de junio de 2023, el interesado presentó una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones IRPF 2015 a 2021 -segunda solicitud de rectificación para los ejercicios IRPF 2015 a 2018- en la que solicitaba que se le aplicara la jurisprudencia del Tribunal Supremo posterior al acto desestimatorio de la primera rectificación instada e incluso a la resolución del TEAR confirmatoria de dicha desestimación. Concretamente, habiéndole sido negada en la vía administrativa y también en la vía económico-administrativa la aplicación de la disp. trans. 2^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) a la parte de su pensión de jubilación procedente de las aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre el 01/01/1967 y el 31/12/1978, la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo ampararía aplicar el citado régimen a esa parte de la pensión de jubilación reduciendo, en consecuencia, la cuantía de los rendimientos del trabajo sujetos a efectiva imposición.

No obstante, como había recaído resolución económico-administrativa firme -la resolución del TEAR de 30 de abril de 2021- la Oficina Gestora de la AEAT declaró con base en el art. 213.2 de la Ley 58/2003 (LGT) la inadmisibilidad de las segundas solicitudes de rectificación IRPF 2015 a 2018. Sin embargo, recurriendo el interesado esa inadmisibilidad ante el TEAR, el citado Tribunal Regional declaró que no era jurídicamente procedente declarar la inadmisibilidad de la segunda solicitud de rectificación.

Así, la cuestión controvertida consiste en determinar la procedencia de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la disp. trans. 2^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) cuando ha existido una primera rectificación que fue totalmente desestimada y dicha desestimación fue confirmada en una resolución económico-administrativa firme.

Pues bien, la inexistencia de liquidación tributaria permitiría dentro del plazo de prescripción extintiva, presentar una segunda solicitud de rectificación. Ahora bien, el Alto Tribunal supedita esa facultad de presentar una segunda solicitud de rectificación tras la desestimación de la primera a un requisito adicional no estrictamente normativo, a saber, que la segunda solicitud no sea una «mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente».

Así, no constituyendo el acto desestimatorio de la rectificación instada una liquidación administrativa, la segunda solicitud deberá admitirse a trámite en la medida en que incorpore «argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas» -argumento sobrevenido que alcanza a la jurisprudencia del Tribunal Supremo inexistente al tiempo de dictarse el primer acuerdo desestimatorio de la rectificación-.

La rectificación instada no busca que la Administración revise una resolución económico-administrativa firme. Dicha resolución, al no ser recurrida, devino firme y, con ella, el acuerdo objeto de reclamación. Pero el acto confirmado no era una liquidación practicada por la Oficina gestora, sino un acuerdo desestimatorio de su solicitud de rectificación de autoliquidación que, conforme a la doctrina del TEAC entonces vigente, se ajustaba a derecho.

Así pues, hasta la presentación de la segunda de las solicitudes de rectificación, no se ha practicado liquidación alguna por parte de la Administración tributaria y no puede entenderse como tal ni el acuerdo desestimatorio que se limitó a considerar correcta la autoliquidación presentada por el interesado, ni la resolución del TEAR que confirmaba la adecuación a derecho del citado acuerdo. Por ello, la segunda solicitud de rectificación deberá admitirse a trámite por el órgano gestor si, como exige el Tribunal Supremo, se basa en «argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada».

(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 213.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 128.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. trans. segunda.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** contra la resolución estimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, de 15 de septiembre de 2023, recaída en las reclamaciones números 22/274/2023 y acumuladas, interpuestas frente al acuerdo acumulado de inadmisión de las segundas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 15 de septiembre de 2023 el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón dictó resolución estimatoria en las reclamaciones números 22/274/2023 y acumuladas, interpuestas frente al acuerdo acumulado de inadmisión de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018.

De dicha resolución y del expediente TEAR resulta que el interesado presentó sus autoliquidaciones IRPF ejercicios 2015 a 2018 con resultado a ingresar declarando el 100% de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social como rendimientos del trabajo. En fecha 18 de diciembre de 2019, presentó solicitud de rectificación de las citadas autoliquidaciones señalando que tenía derecho, con base en la resolución dictada en unificación de criterio por este TEAC RG 7195/2016 de 5 de julio de 2017, a aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la parte de la pensión pública de jubilación que correspondiese a aportaciones realizadas a mutualidades de previsión social con anterioridad al 1 de enero de 1979. El interesado comenzó a realizar aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca el 1 de abril de 1976. Dichas solicitudes de rectificación fueron desestimadas por la Oficina Gestora por entender que la aplicación del citado precepto no alcanzaba a las prestaciones satisfechas por la Seguridad Social. Frente a dicho acuerdo desestimatorio de las solicitudes de rectificación IRPF 2015 a 2018 instadas, interpuso el interesado reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Aragón.

La citada reclamación (resolución RG 22/232/2020 y acumuladas, de fecha 30 de abril de 2021) se resolvió en sentido desestimatorio en aplicación del criterio fijado por este TEAC en la resolución dictada en unificación de criterio posterior a la que él había invocado en la solicitud de rectificación instada: a saber, RG 2469/2020 de 1 de julio de 2020.

Frente a la citada resolución desestimatoria del TEAR de Aragón no se interpuso recurso alguno habiendo, por tanto, adquirido firmeza.

Años más tarde, en fecha 16 de junio de 2023, el interesado presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones IRPF 2015 a 2021 en la que reconocía que, si bien en relación a los ejercicios 2015 a 2018 sería la segunda solicitud de rectificación IRPF, fundamentaba su derecho a la rectificación en la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo (STS de 28/02/2023, STS de 05/05/2023, recurso n.º 7122/2021); jurisprudencia en la que el Alto Tribunal había determinado, superando parcialmente el criterio de este TEAC RG 2469/2020 que había aplicado el TEAR de Aragón en la resolución firme, 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.

Así, en la medida en que el interesado realizó aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el 1 de abril de 1976, la parte de pensión imputable a las aportaciones realizadas desde dicha fecha y hasta el 31/12/1978, no debería tributar al 100% (como había sido confirmado en vía económico-administrativa), sino que tendría, según el Tribunal Supremo, derecho a la reducción prevista en la DT 2ª LIRPF.

No obstante, teniendo en cuenta que había recaído resolución económico-administrativa firme, ex artículo 213.2 LGT, la Oficina Gestora de la AEAT en acuerdo de 4 de julio de 2023, declaró la inadmisibilidad de esas segundas solicitudes de rectificación:

Acuerdo de inadmisión segundas solicitudes de rectificación IRPF 2015-2018:

<<En los datos de esta Oficina Gestora consta que D. X presentó con fecha 18-12-2019 solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de IRPF 2015, 2016, 2017 y 2018 invocando el mismo motivo que en los presentes expedientes de rectificación.

Las solicitudes de rectificación presentadas el 18-12-2019 fueron desestimadas mediante resolución notificada el 01-07-2020.

Frente a dicha resolución el interesado interpuso Reclamaciones Económico Administrativas n.º 22/00232/2020; 22/00435/2020; 22/00436/2020 y 22/00437/2020 que, a su vez, fueron desestimadas mediante resolución notificadas el 25-05-2021. No constando que la misma haya sido impugnada, deviniendo firme.

A estos efectos, establece el artículo 213.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria lo siguiente:

"2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley".

En consecuencia, procede INADMITIR a trámite la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF correspondientes a los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 presentada el 16-06-2023>>

Frente al acuerdo acumulado de inadmisión de las solicitudes de rectificación IRPF 2015 a 2018 instadas, interpuso el interesado reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Aragón; reclamación que fue estimada en la resolución de 15 de septiembre de 2023 (RG 22/274/2023 y acumuladas) pronunciándose el TEAR en los siguientes términos:

<<TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si procedía la admisión a trámite de una segunda solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2015 a 2018 presentada por el reclamante.

CUARTO.- Como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho, el interesado ya había presentado previamente una solicitud conjunta de rectificación de sus autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 que fue desestimada por el órgano gestor. En aquella, el ahora reclamante solicitaba la minoración del importe a declarar en el IRPF por su pensión de jubilación amparándose en la doctrina establecida por el TEAC referida a la tributación en el IRPF de las pensiones por jubilación de quienes habían cotizado a la Mutualidad Laboral de la Banca. El acuerdo desestimatorio fue objeto de reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo que, en resolución de 30-04-2021, también desestimó las pretensiones del interesado aplicando la doctrina del TEAC contenida en resolución de 1 de julio de 2020 (00/02469/2020), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Ahora bien, con posterioridad a todo ello, el Tribunal Supremo ha dictado jurisprudencia al respecto, más favorable a los sujetos pasivos, en cuanto a la tributación en el IRPF de sus pensiones de jubilación en el caso de haber cotizado a dicha Mutualidad en el periodo comprendido entre el 01-01-1967 y el 31-12-1978.

Cabe analizar aquí si dicha jurisprudencia abre la posibilidad de solicitar nuevamente la rectificación de las mismas autoliquidaciones del IRPF a las que se refería la primera solicitud.

Para ello, hemos de recordar que 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 (en adelante RGAT).

A ello debe añadirse que, en su resolución número 00/03804/2022, de 04-10-2022, dictada en unificación de criterio, el TEAC señala en su Fundamento de Derecho Tercero:

<<TERCERO: La cuestión controvertida consiste, pues, en determinar 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 de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), de conformidad con la resolución dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020, cuando ha existido una primera basada en el derecho a la aplicación de dicha Disposición Transitoria Segunda LIRPF, de conformidad con la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, que fue desestimada sin que se interpusiera recurso frente a la misma. .

Para dar respuesta a la cuestión controvertida se hace necesario acudir a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2021 (rec. Cas. 3816/2019) (rec. cas. 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"

Y recoge en su fundamento de derecho sexto la siguiente doctrina (el subrayado es añadido):

<<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 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.>>

(,,)

Conforme a lo expuesto, el TEAC fija en su resolución el siguiente criterio:

<<Cuando una primera solicitud de rectificación de autoliquidación por parte de un obligado tributario que realizó aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, conforme a lo señalado en la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, ha sido desestimada mediante resolución no recurrida, le es posible a dicho obligado solicitar por segunda vez dicha rectificación -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada- con base en el derecho a la aplicación de la citada Disposición Transitoria Segunda contemplado en la resolución -inexistente al tiempo de desestimarse la primera solicitud- dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020.>>>

QUINTO.- Por lo que se refiere al presente caso, como ya hemos señalado, con anterioridad a las solicitudes que se inadmiten por la oficina gestora, el interesado ya había presentado previas solicitudes de rectificación referidas al mismo impuesto y periodos que, al igual que en los supuestos a los que se refieren el TEAC y el Tribunal Supremo en la resolución y sentencia antes transcritas, fueron desestimadas por lo que no se dictó liquidación provisional alguna. Así pues, no hay en el presente caso liquidación firme que impida la presentación de una segunda solicitud de rectificación.

Por su parte, el órgano gestor se ampara en el contenido del artículo 213.2 LGT para inadmitir las nuevas solicitudes de rectificación

" (...)"

Sin embargo, el reclamante no pretende que se revise nuestra resolución de 30-04- 2021 en la que desestimábamos sus pretensiones y confirmábamos el acuerdo desestimatorio acumulado de sus primeras solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de 2015 a 2018. Dicha resolución, al no ser recurrida, devino firme y, con ella, el acuerdo objeto de reclamación. Pero hemos de insistir en que el acto confirmado no era una liquidación practicada por parte de la oficina gestora, sino una acuerdo desestimatorio de sus solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que, conforme a la doctrina del TEAC entonces vigente, se ajustaba a Derecho. Así pues, hasta la presentación de la segunda de las solicitudes de rectificación, no se ha practicado liquidación alguna por parte de la Administración tributaria y no puede entenderse como tal ni el acuerdo desestimatorio que se limitó a considerar correctas las autoliquidaciones presentadas por el interesado, ni la resolución de este Tribunal que confirmaba la adecuación a Derecho del citado acuerdo.

Por ello, la segunda solicitud de rectificación deberá admitirse a trámite por el órgano gestor si, como exige el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2021 (rec. Cas. 3816/2019), se basa en "argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada".

Pues bien, en el presente caso, dicha circunstancia sobrevenida, relevante para la devolución instada, sí se ha producido. En concreto, con posterioridad tanto a la presentación de la primera solicitud de rectificación, como al acuerdo desestimatorio del órgano gestor y a la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por el reclamante contra aquel, el Tribunal Supremo ha fijado un criterio más favorable en la tributación en el IRPF de las pensiones de jubilación percibidas por quienes efectuaron aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca (o similares) en el periodo comprendido entre el 01-01-1967 y el 31-12- 1978, concluyendo al respecto, en su sentencia STS 707/2023 ECLI:ES:TS:2023:707, de 28-02-2023 (n.º rec. Casación 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.>>

Hasta ese momento, resultaba de obligado cumplimiento para la Administración tributaria la doctrina contenida en la resolución del TEAC número 00/02469/2020, de 01-07-2020, dictada en unificación de criterio, en la que se concluía lo 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.>>

Así pues, conforme a lo expuesto, no procedía declarar inadmisibles las nuevas solicitudes de rectificación presentadas por el interesado en referencia a sus autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2015 a 2018, por lo que debemos anular el acuerdo de resolución acumulada impugnado y devolver el expediente al órgano gestor para que continúe la tramitación del procedimiento y se pronuncie sobre el fondo del asunto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando los actos impugnados, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución>>.

Segundo.

Frente a la resolución estimatoria del TEAR de Aragón la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, en fecha 11 de enero de 2024, ha interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Alega la Directora lo siguiente (la negrita y el subrayado se contienen en el escrito de interposición):

<<La cuestión controvertida en el presente recurso radica en determinar la conformidad a derecho de la inadmisión de una segunda o ulterior solicitud de rectificación de autoliquidación cuando, habiéndose presentado una primera o anterior solicitud de rectificación de autoliquidación con la misma pretensión, ésta fue denegada en su totalidad y el obligado recurrió el acuerdo de denegación previo, y posteriormente, un Tribunal Económico-Administrativo ha confirmado dicho acuerdo denegatorio mediante resolución firme, en los términos del artículo 213.2 LGT.(...)

En el presente caso, el TEAR de instancia considera de aplicación la resolución del TEAC número 00/03804/2022, de 04/10/2022, en unificación de criterio, que permitiría entrar a conocer el fondo de una segunda solicitud de rectificación.

Sin embargo, a juicio de este Departamento, no se dan las mismas circunstancias en el supuesto enjuiciado por el TEAC que las que reviste el supuesto que se plantea al TEAR de Aragón, de modo que no cabe aplicar dicho criterio a este caso. En consecuencia, y mediando una resolución firme en vía económico-administrativa, no cabe entrar en la segunda solicitud de rectificación de autoliquidaciones, en aplicación del artículo 213.2 LGT, siendo conforme a derecho su inadmisión.

En concreto, el TEAC (RG 00/03804/2022) establece lo siguiente:

"Cuando una primera solicitud de rectificación de autoliquidación por parte de un obligado tributario que realizó aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, conforme a lo señalado en la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por el Tribunal Económico- Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, ha sido desestimada mediante resolución no recurrida, le es posible a dicho obligado solicitar por segunda vez dicha rectificación -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada- con base en el derecho a la aplicación de la citada Disposición Transitoria Segunda contemplado en la resolución -inexistente al tiempo de desestimarse la primera solicitud- dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020.»

De conformidad con este criterio establecido por el TEAC, cuando un obligado tributario ha presentado una primera solicitud de rectificación de autoliquidación solicitando la aplicación de la DT 2ª LIRPF por aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, que fueron denegadas en su totalidad y no recurridas, el obligado puede presentar una segunda solicitud de rectificación, con el mismo motivo, por entender que, entre la 1ª y la 2ª solicitud se ha dictado doctrina al respecto, más favorable a los sujetos pasivos, en aplicación del criterio del Tribunal Supremo (STS 4 de febrero de 2021 (rec. Cas. 3816/2019)).

*Por su parte, según esta **sentencia de 4 de febrero de 2021 (rec. Cas. 3816/2019)**, el **Tribunal Supremo** fija la siguiente doctrina:*

<< 1) No hay, en nuestra opinión, una liquidación (firme) en sentido propio, coincidente en el tiempo con la resolución en que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación (...).

2) Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio (...) no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, 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, esto es, 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.(...)

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 (...)>>.

En aplicación de esta doctrina, el TEAC (Resolución 00/03804/2022 de 04/10/2022) considera que la segunda solicitud de rectificación es diferente a la primera, por incorporar argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas cuando "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".

En aplicación de este criterio, el TEAR de Aragón estima las pretensiones del reclamante en relación con la segunda solicitud de rectificación por entender que, en el caso que le ocupa, se produce una "circunstancia sobrevenida relevante para devolución instada" al haberse dictado, con posterioridad a la primera denegación, diversas sentencias por parte del Tribunal Supremo en las que se fija un criterio más favorable para la tributación en el IRPF de las pensiones percibidas por aportantes a la Mutualidad Laboral de la Banca (STS 707/2023 ECLI:ES:TS:2023:707, de 28-02- 2023 (n.º rec. Casación 5335/2021).

*Sin embargo, ello resultaría correcto, según ha establecido el TEAC (Resolución 00/03804/2022, antes citada), para aquellos supuestos en los que la denegación total de la primera solicitud de rectificación **no hubiera sido recurrida**.*

Por el contrario, en el presente caso, el interesado sí recurrió la primera denegación ante el TEAR de Aragón, que confirmó el acto impugnado. Por tanto, se trata de un caso no contemplado por el TEAC en el que, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 213.2 LGT, no cabe una posterior revisión, al existir una resolución económico-administrativa firme.

A juicio de este Departamento, no es arbitraria o superflua la expresión "resolución no recurrida" empleada por el TEAC su resolución 00/03804/2022 de 04/10/2022, sino que tiene su razón de ser, precisamente, en conexión con el artículo 213.2 LGT.

En contra de lo que afirma el TEAR de Aragón, el obligado tributario sí está pidiendo, indirectamente, la revisión de su resolución desestimatoria de 2020 (relativa a la primera solicitud de rectificación). Ello es así por

cuanto en dicha resolución el TEAR, concedor del derecho (principio "iura novit curia"), entró o debió entrar al fondo de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrecía el expediente (artículo 237.1 LGT), resolviendo en consecuencia y confirmando la denegación de la solicitud de rectificación, por entender que la liquidación cuya rectificación se instaba era correcta en el aspecto que motivó la solicitud (aplicación de la DT 2ª LIRPF). Siendo firme su resolución inicial, ésta despliega efectos de cosa juzgada y no puede volver a ser revisada, salvo por los procedimientos especiales de revisión legalmente previstos, en aplicación del artículo 213.2 LGT.

CONCLUSIÓN

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 resulta conforme a derecho la inadmisión de una segunda o ulterior solicitud de rectificación de autoliquidación cuando, habiéndose presentado una primera o anterior solicitud de rectificación de autoliquidación con la misma pretensión, ésta fue denegada en su totalidad y el obligado recurrió el acuerdo de denegación previo, y posteriormente, un Tribunal Económico-Administrativo ha confirmado dicho acuerdo denegatorio mediante resolución firme, en los términos del artículo 213.2 LGT, para casos del derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006>>

Tercero.

En fecha 22 de enero de 2024 se notificó al que fue reclamante en primera instancia (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 extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. No consta la presentación de alegaciones a la fecha en que se dicta la presente resolución.

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.

Como hemos detallado en el primer antecedente de hecho, el contribuyente interesado en la resolución impugnada es una persona física contribuyente del IRPF perceptora de una pensión pública de jubilación satisfecha por la Seguridad Social procedente de aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el 1 de abril de 1976.

Dicha pensión fue integrada en su totalidad como rendimientos del trabajo del IRPF en las autoliquidaciones IRPF presentadas, instando con posterioridad, con base en la resolución TEAC RG 7195/2016, una primera solicitud de rectificación que fue totalmente desestimada por la AEAT- desestimación que fue confirmada por el TEAR de Aragón en resolución de 30 de abril de 2021 (reclamaciones números 22/232/2020 y acumuladas)-. Dicha resolución del TEAR de Aragón no fue recurrida, habiendo adquirido firmeza.

Años más tarde, en fecha 16 de junio de 2023, el interesado presentó una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones IRPF 2015 a 2021 (segunda solicitud de rectificación para los ejercicios IRPF 2015 a 2018) en la que solicitaba que se le aplicara la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 28/02/2023, STS de 05/05/2023, recurso n.º 7122/2021) posterior al acto desestimatorio de la primera rectificación instada e incluso a la resolución del TEAR de Aragón confirmatoria de dicha desestimación. Concretamente, habiéndole sido negada en la vía administrativa y también en la vía económico-administrativa la aplicación de la DT 2ª LIRPF a la parte de su pensión de jubilación procedente de las aportaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de la Banca entre el 01/01/1967 y el 31/12/1978, la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo ampararía aplicar el citado régimen a esa parte de la pensión de jubilación reduciendo, en consecuencia, la cuantía de los rendimientos del trabajo sujetos a efectiva imposición.

No obstante, como había recaído resolución económico-administrativa firme (la resolución del TEAR de Aragón de 30 de abril de 2021), la Oficina Gestora de la AEAT declaró con base en el artículo 213.2 LGT la inadmisibilidad de las segundas solicitudes de rectificación IRPF 2015 a 2018.

Sin embargo, recurriendo el interesado esa inadmisibilidad ante el TEAR de Aragón, el citado Tribunal Regional en la resolución de 16 de septiembre de 2023 ahora impugnada mediante el presente recurso

extraordinario de alzada para la unificación de criterio (RG 22/274/2023 y acumuladas), declaró que no era jurídicamente procedente declarar la inadmisibilidad de la segunda solicitud de rectificación.

A efectos de resolver la presente controversia, tenemos que delimitar la normativa jurídica aplicable.

Así, 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.

<<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), regulándose en el artículo 128 la terminación del procedimiento:

Artículo 128 RGAT. 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>>

Y, por su parte, en relación a la revisión en vía administrativa, establece el artículo 213 LGT:

Artículo 213 LGT. Medios de revisión.

<<1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley.

3. Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas>>.

Debemos advertir que si bien es cierto que en el presente caso existe una segunda solicitud de rectificación -posibilidad legal conferida a los obligados tributarios en el artículo 120.3 LGT antes transcrito- la cuestión controvertida en la presente unificación de criterio no tiene por objeto enjuiciar si se produjo un perjuicio a un interés legítimo.

De igual modo, tampoco es el objeto de la presente resolución unificar criterio en relación a si puede presentarse una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª LIRPF de conformidad con la resolución dictada en unificación de criterio por este TEAC el 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020), cuando ha existido una primera basada en el derecho a la aplicación de dicha DT 2ª LIRPF de conformidad con la resolución TEAC previa dictada en unificación de criterio el 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) que fue desestimada y no se recurrió o, que fue estimada total o parcialmente sin recurrirse tampoco. Y ello porque estos supuestos ya han sido analizados por este TEAC, respectivamente, en las resoluciones dictadas en unificación de criterio RG 3804/2022 de 4 de octubre de 2022 y RG 652/2024 aprobada en la presente Sala y Sesión.

Así, **la cuestión controvertida consiste en determinar 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 cuando ha existido una primera rectificación que fue totalmente desestimada y dicha desestimación fue confirmada en una resolución económico-administrativa firme.**

La actual cuestión controvertida guarda una importante vinculación con la resuelta en el marco del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 4 de octubre de 2022, RG 3804/2022, en la que dimos respuesta a la siguiente cuestión controvertida:

<<La cuestión controvertida consiste, pues, en determinar 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, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), de conformidad con la resolución dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020, cuando ha existido una primera basada en el derecho a la aplicación de dicha Disposición Transitoria Segunda LIRPF, de conformidad con la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por este TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, que fue desestimada sin que se interpusiera recurso frente a la misma>>.

Se evidencia que **tanto en la presente unificación de criterio como en la resuelta en el RG 3804/2022, la primera solicitud de rectificación (en la que se invocó la resolución TEAC RG 7196/2019) fue totalmente desestimada por la Administración y, posteriormente, la segunda solicitud de rectificación fue declarada inadmisibles**. Sin embargo, hay dos elementos de hecho que determinan que no exista identidad objetiva en la cuestión controvertida. El primero de ellos es relativo a la argumentación jurídica empleada en la segunda solicitud de rectificación puesto que en la resolución RG 3804/2022 se invocaba la posterior resolución dictada en unificación de criterio de este TEAC RG 2469/2020 que había fijado criterio específico en relación a una mutualidad de previsión social concreta (la Mutualidad Laboral de la Banca), mientras que en la actual controversia la apoyatura jurídica del obligado tributario no era una nueva unificación de este Tribunal Central sino jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo. Y, el segundo elemento diferenciador es la existencia de una resolución económico-administrativa firme confirmatoria de la desestimación administrativa: a diferencia de la unificación de criterio 3804/2022, en la que no se recurrió el acto administrativo de desestimación de la primera rectificación instada, en la presente unificación de criterio dicho acto desestimatorio ha sido confirmado en una resolución económico-administrativa de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que ha devenido firme por falta de recurso.

Cuestiones ambas que pasamos a valorar en los siguientes fundamentos de derecho.

Tercero.

Como venimos precisando, las importantes relaciones que la presente unificación de criterio guarda con la unificación resuelta el 4 de octubre de 2022 (RG 3804/2022) exige de este TEAC profundizar en lo que en ella resolvimos comenzando, primeramente, por acudir a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019) que tenía la siguiente cuestión con interés casacional:

<<<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>>.

Así, en el fundamento de derecho quinto se declara (el subrayado es nuestro):

STS de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019):

<<QUINTO.- Análisis de la cuestión suscitada en este recurso con propósito de establecer jurisprudencia al respecto. Como se ha anticipado, las dos cuestiones que han de decidirse, siguiendo un orden lógico, están vinculadas entre sí: la de si hay una liquidación firme que sólo podría ser impugnada instando "...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", en el decir del artículo 221.3 LGT; y, en caso negativo, si cabe instar, dentro del plazo de prescripción del derecho fijado en el artículo 66.3 LGT, una segunda vez, la solicitud de devolución, por razones diferentes o con fundamento en hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de efectuar la petición primera.

Abordando la primera de ambas cuestiones, es de señalar:

1) No hay, en nuestra opinión, una liquidación (firme) en sentido propio, coincidente en el tiempo con la resolución en que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, lo que cabe negar por los propios argumentos expuestos por la propia recurrente, que hacemos nuestros en buena parte:

a) en tal pretendida liquidación no se cuantifica la deuda, sino que se determina la corrección de la establecida en la autoliquidación presentada, que dio lugar al ingreso que luego fue reputado indebido por el contribuyente.

b) no se realiza tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, sino con ocasión de la resolución de una petición formalizada en un procedimiento de índole diferente (arts. 32, 34 y 221 LGT).

c) La citada liquidación, coetánea y superpuesta a la resolución de 3 de octubre de 2013, no es el fruto de una comprobación fáctica alguna que comportase novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante (mismos preceptos).

d) En ella no se crea una deuda tributaria nueva, no sólo por la estricta coincidencia de cuantía, resultado de una mera operación de medición de la cabida de la finca y del periodo legal que debe tomarse en cuenta para el cálculo, operaciones que ya hicieron los solicitantes. En suma, no se comprueba nada.

e) se dicta en el curso de un procedimiento de rectificación de autoliquidación -que por ley se inicia a instancia de parte y en ejercicio de un derecho que puede ejercitar quien está obligado a autoliquidar la deuda- que no añade nada a la denegación previamente adoptada (se liquida por la cantidad que se pagó, aplicando normas del TRLHL que establecen automáticamente la deuda tributaria exigible (abstracción hecho de su declaración de inconstitucionalidad posterior) y, además, se archiva el procedimiento -de rectificación- por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquida.

f) el efecto o la finalidad de esa autodenominada liquidación no ha sido aclarado o explicado suficientemente por la Administración municipal, ni en la lacónica y automática liquidación -copia absoluta de los términos de la autoliquidación-, ni aun en la vía revisora de preceptivo tránsito, en la que se supone un mayor conocimiento de las nociones jurídicas, que hacen descansar la improcedencia de la solicitud de rectificación -por la vía del silencio negativo cuando la reclamación fue interpuesta- en la existencia de un acto de liquidación firme y consentido, sin indagar antes en la verdadera entidad y efectos propios de ese acto, aparentemente inocuo o irrelevante, en la fisonomía del procedimiento en que se dicta.

Así, parece que el propósito, al menos velado, de tal liquidación, bien pudo ser el de crear ad hoc un acto que pudiera originar la firmeza oclusiva, esto es, la conversión de un acto puramente denegatorio de la solicitud de rectificación instada sobre la propia autoliquidación -un acto debido del contribuyente-, en un acto de oficio, de

gravamen, de naturaleza administrativa, pero sin cambiar materialmente el contenido y efectos de la mera denegación.

g) Ese mismo acto sería recurrible, en vía judicial, por denegar la devolución pedida por el sujeto pasivo. Pero, en la idea que late en la resolución del TEAM de Madrid, también lo podría ser, eventualmente, por ese segundo pronunciamiento o acto de decisión, que carece de contenido propio, según hemos razonado. No hay, a tal efecto, dos decisiones que converjan o se confundan, determinando la necesidad de otras tantas impugnaciones.

2) Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio -dada la especificidad, índole y fines de tales actos (vid. al respecto los artículos 101, 1 y 3; 120 y 221 de la LGT y 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio - RGAT-, en un sistema tributario que gira, en su mayor parte, sobre la autoliquidación del propio contribuyente, lo que hace tener a la liquidación un contenido preciso y exclusivo surgido de su régimen jurídico, tal aserto nos permite abordar el segundo punto de interés casacional.

En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, 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, esto es, 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.

No en vano, esa facultad que reconocemos, en atención a la concurrencia de hechos nuevos -siempre dentro del plazo estructural de la prescripción-, no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción.

Además, no hay propiamente cosa juzgada administrativa -concepto y expresión que proviene de la dogmática procesal para evitar la reiteración de un segundo proceso-, lo que requeriría que concurriera la conocida como triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - causa petendi-, que en este caso no coincide -el último de los presupuestos- debido a la alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, en casos como el que, no se discute aquí, se ha generado una minusvalía o pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión.

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.

3) Es de advertir, además, que el escrito de oposición del Ayuntamiento de Madrid se limita a sostener, apodícticamente, que se dictó una liquidación firme, a la que nos hemos referido constantemente, que no fue recurrida y que tal circunstancia impediría, al margen de toda otra consideración, el éxito de la acción de contrario, tesis que no sustenta en argumentos jurídicos de peso que pudieran refutar los aducidos de contrario. Esto es, que el hecho de que se denomine liquidación a un acto dado no le confiere, per se, al margen de su contenido, procedimiento y efectos, naturaleza de tal.

Ello al margen de que se argumenta, con carácter subsidiario, que la segunda solicitud -aun en la hipótesis de que no tropezara con la dificultad del acto firme-, no añade un contenido propio distinto del motivador de la primera, por el solo hecho de que se fundamenta en el conocimiento por el sujeto pasivo del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la norma foral guipuzcoana equivalente a los artículos 107 y 100.2 de la LHL, siendo así que, en ese momento, aun no se había declarado constitucionalidad alguna.

Pues bien, tal argumento que no es muy convincente, visto desde la perspectiva del éxito que alcanzó tal cuestión y otras varias, y el amplio conocimiento actual -no corregido aún por el legislador- de que la ley no ampara el gravamen de manifestaciones inexistentes o ficticias de capacidad económica, como resulta ser, indiscutiblemente, el caso de fondo, aquí mediatamente presente. Además, no se comprende la diferencia de situación -para integrar la sustantividad propia o diferencia de perspectiva requerida para la segunda solicitud al exigir la sentencia firme del Tribunal Constitucional, sin que sirviera a tal fin el hecho de que ya se hubiera elevado cuestión judicial al respecto, lo que puede impulsar razonable y legítimamente una nueva solicitud>>

En esa unificación de criterio RG 3804/2022 de 4 de octubre de 2022, tras citar la STS anteriormente transcrita de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación 3816/2019) concluimos que el acto administrativo que declara la desestimación de una solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos instada por un contribuyente no constituye una "liquidación jurídicamente reconocible":

<<A la vista de la doctrina señalada, hemos de concluir en primer término que en los casos contemplados por los TEAR de Cataluña y Cantabria no existió una "liquidación en un sentido jurídicamente reconocible", toda vez que las primeras solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron desestimadas>>

Así, la inexistencia de liquidación tributaria permitiría dentro del plazo de prescripción extintiva, presentar una segunda solicitud de rectificación. Ahora bien, el Alto Tribunal supedita esa facultad de presentar una segunda solicitud de rectificación tras la desestimación de la primera a un requisito adicional no estrictamente normativo, a saber, que la segunda solicitud no sea una "mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente", tal y como evidencia el Auto de admisión a casación del citado recurso 3816/2019 de 16 de enero de 2020:

Auto de admisión a casación de 16 de enero de 2020 (recurso 3816/2019):

*<<QUINTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A este respecto, es necesario efectuar dos precisiones elementales: la primera de ellas, que hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 de la LGT, esto es, que tal denegación no supone per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una cuantificación nueva y distinta; la segunda precisión es que consideramos necesario acotar la cuestión que incorpora el interés casacional para formar jurisprudencia a aquéllos casos en que la segunda solicitud no sea una mera repetición de la primera, **sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente**>>.*

Tras haber concluido, con base en dicha jurisprudencia, que el acto desestimatorio no constituía un acto de liquidación, en la resolución RG 3804/2022 seguidamente nos planteamos si la segunda solicitud de rectificación era o no diferente a la primera en la medida en que en la primera rectificación se invocó la unificación de criterio TEAC RG 7196/2019 y, en la segunda, la unificación de criterio TEAC RG 2469/2020 :

<<A la vista de la doctrina señalada, hemos de concluir en primer término que en los casos contemplados por los TEAR de Cataluña y Cantabria no existió una "liquidación en un sentido jurídicamente reconocible", toda vez que las primeras solicitudes de rectificación de autoliquidación fueron desestimadas

*Se hace necesario examinar seguidamente si las segundas solicitudes fueron o no diferentes a las primeras, para lo cual habremos de discernir **si incorporan o no argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada**>>*

Y concluimos que el hecho de que la segunda solicitud de rectificación se formulase **en atención a una resolución dictada en unificación de criterio posterior de este TEAC sí supondría incorporar un "argumento, dato o circunstancia sobrevenida relevante"** siendo, por tanto, una solicitud de rectificación diferente de la primera formulada:

<<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>>.

Y, por ende, concluimos que tras la desestimación administrativa de la primera solicitud de rectificación instada, cabría presentar una segunda solicitud de rectificación que no podría ser directamente inadmitida cuando ésta se basase en el derecho a aplicar la DT 2ª LIRPF reconocido en una resolución dictada en unificación de criterio (RG 2469/2020) que era inexistente al tiempo de desestimarse la primera solicitud de rectificación:

<<Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN PLENO, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1, letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de mayo de 2022, a iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

Cuando una primera solicitud de rectificación de autoliquidación por parte de un obligado tributario que realizó aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, conforme a lo señalado en la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, ha sido desestimada mediante resolución no recurrida, le es posible a dicho obligado solicitar por segunda vez dicha rectificación -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada- con base en el derecho a la aplicación de la citada Disposición Transitoria Segunda contemplado en la resolución - inexistente al tiempo de desestimarse la primera solicitud- dictada en 1 de julio de 2020 por este Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2469/2020>>.

Así, en la presente controversia, también es necesario que nos planteemos, en primer lugar, 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 de conformidad con la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo, cuando ha existido una primera rectificación 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 totalmente desestimada.

Y, sobre esta cuestión, concluimos que, como hemos declarado en la resolución dictada en unificación de criterio RG 3804/2022, no constituyendo el acto desestimatorio de la rectificación instada una liquidación administrativa, la segunda solicitud deberá admitirse a trámite en la medida en que incorpore "argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas" - argumento sobrevenido que alcanza a la resolución dictada en unificación de criterio por este TEAC de fecha 1 de julio de 2020 (RG 2469/2020) y asimismo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo inexistente al tiempo de dictarse el primer acuerdo desestimatorio de la rectificación-

Aclarada esta primera cuestión, debemos advertir que la misma no es suficiente para dar cumplida respuesta a la actual cuestión controvertida puesto que en la misma concurre un presupuesto objetivo adicional que hemos de valorar: a saber, las implicaciones de que hubiera recaído, tras la desestimación de la primera solicitud de rectificación, una resolución económico-administrativa firme.

Cuarto.

Así, ahora hemos de plantearnos cuáles son las implicaciones jurídicas derivadas de la confirmación, mediante una resolución económico-administrativa que es firme por falta de recurso, de la desestimación de la primera solicitud de rectificación instada.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, si bien la Directora recurrente ha entendido que la segunda solicitud de rectificación era diferente a la primera - extremo que hemos confirmado en el fundamento de derecho anterior-, considera que no debe admitirse a trámite la segunda rectificación ya que en el criterio fijado en la resolución RG 3804/2022 hicimos mención a que la desestimación administrativa se hubiera producido en una "resolución no recurrida" y entiende que esa sería una posibilidad legal proscrita por el artículo 213.2 LGT.

Debemos comenzar advirtiendo que la mención que realizamos en la resolución RG 3804/2022 a que el acto desestimatorio fuese no recurrido era consecuencia de ser el supuesto de hecho que ahí analizamos. Esto es, al margen de toda argumentación jurídica, ya en la fijación de la cuestión controvertida hicimos específica mención a que la segunda solicitud de rectificación "fue desestimada sin que se interpusiera recurso frente a la misma".

Sentado lo anterior, debemos ahora enjuiciar si el artículo 213.2 LGT supone un límite a la presentación de una segunda solicitud de rectificación al existir una resolución económico-administrativa firme en tanto que se entienda que la misma generaría una revisión de la misma. Recordemos que el precepto afirma:

<<2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no

podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley>>

De acuerdo con el tenor literal del precepto, lo que tenemos que determinar es si la tramitación de la segunda solicitud de rectificación supondría en definitiva la revisión en vía administrativa de una resolución firme de un órgano económico-administrativo: concretamente, de la resolución del TEAR de Aragón (n.º 22/00232/2020 y acumuladas) de fecha 30 de abril de 2021- entendiendo el TEAR de Aragón que no era lo que pretendía el contribuyente y, por su parte, la Directora del Departamento entendiendo que sí:

Resolución impugnada del TEAR de Aragón RG 22/274/2023:

<<El órgano gestor se ampara en el contenido del artículo 213.2 LGT para inadmitir las nuevas solicitudes de rectificación.

Sin embargo, el reclamante no pretende que se revise nuestra resolución de 30-04- 2021 en la que desestimábamos sus pretensiones y confirmábamos el acuerdo desestimatorio acumulado de sus primeras solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de 2015 a 2018. Dicha resolución, al no ser recurrida, devino firme y, con ella, el acuerdo objeto de reclamación. Pero hemos de insistir en que el acto confirmado no era una liquidación practicada por parte de la oficina gestora, sino una acuerdo desestimatorio de sus solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que, conforme a la doctrina del TEAC entonces vigente, se ajustaba a Derecho. Así pues, hasta la presentación de la segunda de las solicitudes de rectificación, no se ha practicado liquidación alguna por parte de la Administración tributaria y no puede entenderse como tal ni el acuerdo desestimatorio que se limitó a considerar correctas las autoliquidaciones presentadas por el interesado, ni la resolución de este Tribunal que confirmaba la adecuación a Derecho del citado acuerdo>>

Tesis de este Tribunal Regional que este TEAC comparte puesto que la rectificación instada no busca que la Administración revise una resolución económico-administrativa firme.

Dicha resolución, al no ser recurrida, devino firme y, con ella, el acuerdo objeto de reclamación. Pero el acto confirmado no era una liquidación practicada por la Oficina gestora, sino un acuerdo desestimatorio de su solicitud de rectificación de autoliquidación que, conforme a la doctrina de este TEAC entonces vigente, se ajustaba a derecho.

Así pues, hasta la presentación de la segunda de las solicitudes de rectificación, no se ha practicado liquidación alguna por parte de la Administración tributaria y no puede entenderse como tal ni el acuerdo desestimatorio que se limitó a considerar correcta la autoliquidación presentada por el interesado, ni la resolución del TEAR que confirmaba la adecuación a derecho del citado acuerdo.

Por ello, la segunda solicitud de rectificación deberá admitirse a trámite por el órgano gestor si, como exige el Tribunal Supremo en su sentencia de 04/02/2021 (recurso de casación 3816/2019) antes citada, se basa en "argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada".

En este sentido se ha pronunciado asimismo el TEAR de Andalucía en resolución dictada en la reclamación n.º 53-427-2023.

Pues bien dicha circunstancia sobrevenida relevante sí se produce en tanto que el Tribunal Supremo, con posterioridad tanto a la presentación de la primera solicitud de rectificación como al acuerdo desestimatorio del órgano gestor y a la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por el reclamante contra aquel, ha fijado un criterio más favorable en la tributación en el IRPF de las pensiones de jubilación percibidas por quienes efectuaron aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca en el periodo comprendido entre el 01/01/1967 y el 31/12/1978, en sentencias, entre otras, de 28/02/2023, n.º rec 5335/2021 y de 5/05/2023, recurso n.º 7122/2021 en las que se pronuncia:

"La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que 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"

Por ende, en el presente caso, cabe concluir que siendo la segunda solicitud de rectificación distinta de la primera, debía la Administración Tributaria tramitarla sin poder oponer la existencia de una resolución económico-administrativa firme.

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 TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Cuando una primera solicitud de rectificación de autoliquidación por parte de un obligado tributario que realizó aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, basada en el derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, conforme a lo señalado en la resolución dictada en 5 de julio de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016, ha sido desestimada y confirmada la desestimación por resolución firme de un Tribunal Económico-Administrativo, le es posible a dicho obligado solicitar por segunda vez dicha rectificación -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada- con base en el derecho a la aplicación de la citada Disposición Transitoria Segunda contemplado en la jurisprudencia - inexistente al tiempo tanto de desestimarse la primera solicitud de rectificación como de dictarse la resolución económico-administrativa confirmatoria de dicha desestimación - del Tribunal Supremo, entre otras sentencias de 28 de febrero de 2023 (rec. 5335/2021 y de 5 de mayo de 2023 (rec. 7122/2021) .

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas