ÍNDICE

Boletines Oficiales

Illes Balears

13.11.2026

/MODIFICACIONES MODELO 600/

ITPyAJD

MODELO 600. Orden 45/2026, de 9 de noviembre, del consejero de Economía, Hacienda e Innovación por la que se aprueba el modelo 600, de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, gestionado por la Agencia Tributaria de las Illes Balears, y se regulan determinados aspectos de su tramitación, pago y presentación de este modelo.

pág. 2

Nuevo Manual del Modelo 600 publicado por la Agencia Tributaria de les Illes Balears: https://atib.es/DescargaDocs/ManualNuevoModelo600.pdf

Consultas de la DGT **/ APLICA DOCTRINA A UN SUPUESTO ESPECÍFICO/**

APARTAMENTO TURÍSTICO

IRPF. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE VIVIENDA HABITUAL. La DGT admite la exención por reinversión en vivienda habitual aunque el inmueble adquirido esté registrado como apartamento turístico

La calificación registral o catastral de un inmueble como turístico o destinado a ocio y hostelería no impide, por sí sola, su consideración como vivienda habitual a efectos del IRPF, siempre que reúna las condiciones de habitabilidad, residencia efectiva y permanencia exigidas por la normativa tributaria.

pág. 5

Sentencia **/ CONFIRMA LA VALIDEZ DEL NUEVO RÉGIMEN Y PRECISA SUS GARANTÍAS /**

IMPUGNACIÓN DIRECTA DEL REAL DECRETO 117/2024 POR EL QUE SE COMPLETA LA REGULACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS EN EL IRPF, IS, IVA, IIEE

LEGALIDAD DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL RD 117/2024. NO HAY EXCESO REGLAMENTARIO. El Supremo avala las autoliquidaciones rectificativas, pero advierte de que una devolución indebida no permite sancionar automáticamente al contribuyente

El Tribunal Supremo confirma la legalidad del nuevo régimen de autoliquidaciones rectificativas introducido por el Real Decreto 117/2024 y rechaza que vulnere la reserva de ley o el derecho a la tutela judicial efectiva. No obstante, subraya que la devolución de cantidades solicitadas mediante una autoliquidación rectificativa, seguida de una regularización administrativa, no justifica por sí sola una sanción tributaria. La Administración deberá acreditar y motivar específicamente la culpabilidad del contribuyente, con especial rigor cuando este haya facilitado información veraz y completa.

pág. 8

Boletines oficiales

Illes Balears

13.11.2026

/MODIFICACIONES MODELO 600/

ITPyAJD. MODELO 600. Orden 45/2026, de 9 de noviembre, del consejero de Economía, Hacienda e Innovación por la que se aprueba el modelo 600, de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, gestionado por la Agencia Tributaria de las Illes Balears, y se regulan determinados aspectos de su tramitación, pago y presentación de este modelo

Nuevo Manual del Modelo 600 publicado por la Agencia Tributaria de les Illes Balears:
https://atib.es/DescargaDocs/ManualNuevoModelo600.pdf

La Comunidad Autónoma de las Illes Balears aprueba un nuevo modelo 600 para la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), adaptado a los procedimientos electrónicos de gestión tributaria. La norma introduce novedades en la presentación de operaciones con varios sujetos pasivos o inmuebles, la utilización del valor de referencia catastral, las autoliquidaciones complementarias y la integración de los procedimientos de pago y presentación.

CLAVES PARA EL ASESOR

¿Es nuevo?	**NOVEDAD NORMATIVA.** Se sustituye el diseño anterior del modelo 600 por uno actualizado, cuya generación se realiza mediante un asistente electrónico, y se establecen reglas específicas para su cumplimentación y tramitación. No se modifican con carácter general los tipos de gravamen del impuesto.
¿A quién afecta?	A los contribuyentes que deban autoliquidar el ITPAJD ante la Agencia Tributaria de las Illes Balears, especialmente compradores de inmuebles, participantes en operaciones societarias y sujetos pasivos de actos jurídicos documentados, así como a sus asesores y representantes.
¿Qué hacer?	Adaptar los procedimientos de cumplimentación y presentación al nuevo modelo, comprobar la correcta identificación de los inmuebles y verificar cuándo deben generarse autoliquidaciones individuales o diferenciadas. Debe prestarse especial atención a que la generación y el pago del modelo no equivalen, por sí solos, a la presentación del expediente tributario.

Orientación general e informativa. No constituye asesoramiento.

1. OBJETO DE LA NORMA (arts. 1 y 2)

La Orden aprueba el nuevo modelo 600 para autoliquidar las tres modalidades del ITPAJD:

- Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).
- Operaciones societarias (OS).
- Actos jurídicos documentados (AJD).

El modelo se utilizará cuando el rendimiento del impuesto corresponda a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears conforme a los puntos de conexión aplicables.

Quedan excluidas las operaciones para las que resulte obligatorio utilizar modelos específicos, como los modelos 610, 611, 620, 623 y 630.

2. PRINCIPALES NOVEDADES

A. Nuevo sistema electrónico de cumplimentación (art. 8)

El modelo 600 se generará mediante un asistente disponible en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria de las Illes Balears.

Entre sus funcionalidades destacan:

- Recuperación automática de datos identificativos, catastrales y notariales, cuando estén disponibles.
- Incorporación de varios inmuebles en una misma tramitación.
- Identificación de múltiples sujetos pasivos y distribución de sus porcentajes de participación.
- Recuperación de información de autoliquidaciones anteriores para preparar complementarias.
- Visualización previa del borrador.

Desaparece el modelo preimpreso susceptible de cumplimentación manual, aunque podrán imprimirse los documentos generados electrónicamente.

B. Autoliquidaciones individuales y conjuntas (art. 4)

Como regla general, cada sujeto pasivo debe presentar una autoliquidación por su participación.

Se permite una autoliquidación conjunta cuando concurran varios sujetos pasivos en una misma operación y se cumplan determinados requisitos, entre ellos que resulte aplicable el mismo concepto tributario a todos y que se identifiquen sus porcentajes de participación.

Por el contrario, deberán presentarse autoliquidaciones individuales cuando existan conceptos tributarios diferentes, incluidos los casos en los que únicamente algunos sujetos pasivos puedan aplicar determinados beneficios fiscales mediante conceptos diferenciados.

C. Una autoliquidación por inmueble y referencia catastral (art. 5)

En las operaciones cuya base imponible venga determinada por el valor del bien, deberá generarse una autoliquidación por cada inmueble que disponga de referencia catastral.

Se establece, además, que:

- Es obligatorio identificar la referencia catastral del inmueble.
- Si no existe referencia propia o definitiva, deberá consignarse una referencia alternativa conforme a las instrucciones del modelo.
- Cuando el valor de referencia constituya la base imponible y sea superior al precio o contraprestación pactados, deberá consignarse como valor total declarado, sin perjuicio de las reglas legales de determinación de la base imponible.

El asistente permitirá tramitar conjuntamente varios inmuebles, aunque genere autoliquidaciones diferenciadas.

D. Operaciones con diferentes conceptos tributarios (arts. 6 y 7)

Cuando un mismo documento comprenda varios negocios jurídicos sujetos a conceptos tributarios distintos, deberán generarse las autoliquidaciones correspondientes a cada concepto.

El modelo permitirá identificar hasta 30 intervinientes, entre sujetos pasivos, transmitentes y otras personas cuya identificación resulte necesaria.

E. Autoliquidaciones complementarias (arts. 3 y 9)

Se distinguen dos supuestos:

- **Complementarias ordinarias:** cuando deba ingresarse una cantidad superior a la autoliquidada inicialmente.
- **Complementarias por pérdida de beneficios fiscales:** cuando se incumplan posteriormente los requisitos de una exención, reducción, bonificación, tipo reducido u otro beneficio fiscal.

En este segundo supuesto, deberá regularizarse la cuota correspondiente, incluidos los intereses de demora exigibles.

Cuando no exista un plazo específico, la autoliquidación complementaria deberá presentarse e ingresarse en el plazo de un mes desde el día siguiente al incumplimiento.

F. Presentación electrónica y documentación (arts. 10 a 13)

La norma permite integrar la generación del modelo, el pago y la presentación del expediente tributario.

La presentación electrónica será obligatoria para los sujetos comprendidos en los supuestos previstos legalmente, mientras que los contribuyentes no obligados a relacionarse electrónicamente podrán utilizar las oficinas habilitadas.

Cuando las escrituras públicas ya estén disponibles electrónicamente para la Administración tributaria, no será necesario aportarlas nuevamente, salvo requerimiento expreso.

Importante: la mera generación del modelo 600, incluso aunque se haya pagado la deuda tributaria, no supone la presentación del expediente. Esta requiere realizar el trámite correspondiente y obtener su justificante.

3. PLAZOS DE PRESENTACIÓN (art. 3)

Supuesto	Plazo
Regla general	Un mes desde el devengo del impuesto
Adquisiciones de metales preciosos por empresarios sujetos a las obligaciones registrales previstas y reventa empresarial de bienes muebles usados	Durante el mes natural siguiente al de las operaciones, mediante declaración agrupada
Consolidación de dominio por fallecimiento del usufructuario	Seis meses
Pérdida sobrevenida de beneficios fiscales	Plazo específico aplicable o, en su defecto, un mes desde el día siguiente al incumplimiento

4. DESTINATARIOS

La Orden afecta a las personas físicas y jurídicas que deban presentar el modelo 600 ante la Agencia Tributaria de las Illes Balears, así como a notarios, gestores administrativos, asesores fiscales y demás profesionales que intervengan en la preparación y presentación de las autoliquidaciones.

5. ENTRADA EN VIGOR

13 de noviembre de 2026, día siguiente al de su publicación en el BOIB.

Consulta

APARTAMENTO TURÍSTICO

IRPF. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE VIVIENDA HABITUAL. La DGT admite la exención por reinversión en vivienda habitual aunque el inmueble adquirido esté registrado como apartamento turístico

La calificación registral o catastral de un inmueble como turístico o destinado a ocio y hostelería no impide, por sí sola, su consideración como vivienda habitual a efectos del IRPF, siempre que reúna las condiciones de habitabilidad, residencia efectiva y permanencia exigidas por la normativa tributaria.

Fecha: 30/09/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta DGT V5681-26 de 30/09/2026

SÍNTESIS: La adquisición de un apartamento turístico puede acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.

La DGT aclara que la calificación registral de un inmueble como «apartamento turístico» y su clasificación catastral como «ocio/hostelería» **no impiden, por sí solas, aplicar la exención por reinversión** en vivienda habitual prevista en el artículo 38 de la LIRPF.

Lo determinante es que el inmueble esté acondicionado o pueda acondicionarse como vivienda y que el contribuyente cumpla los requisitos de titularidad, residencia efectiva y permanencia exigidos por la normativa del IRPF.

La DGT precisa que la consideración del inmueble como vivienda habitual constituye una cuestión de hecho que debe acreditar el contribuyente mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, cuya valoración corresponde a la Administración tributaria.

CLAVES PARA EL ASESOR

¿Es nuevo?	APLICA DOCTRINA A UN SUPUESTO ESPECÍFICO. La DGT aplica el criterio de que la calificación registral, catastral o urbanística no determina por sí sola el concepto fiscal de vivienda habitual. La particularidad reside en que el inmueble figura como apartamento turístico y tiene asignado un uso catastral de ocio y hostelería.
¿A quién afecta?	A contribuyentes que reinviertan el importe obtenido por la venta de su vivienda habitual en inmuebles catalogados como apartamentos turísticos, locales u otras edificaciones sin clasificación formal de uso residencial.
¿Qué hacer?	Comprobar que el inmueble pueda acondicionarse y utilizarse efectivamente como vivienda y reunir pruebas de residencia habitual. Antes de aplicar la exención, verificar el cumplimiento del plazo de reinversión de dos años y de los requisitos de ocupación y permanencia.

Orientación general e informativa. No constituye asesoramiento.

HECHOS EXPUESTOS POR LA CONSULTANTE

- La consultante transmitió durante 2026 la vivienda que constituía su residencia habitual, con la intención de reinvertir la totalidad del importe obtenido en la adquisición de otro inmueble.
- Sin embargo, el inmueble que pretende adquirir presenta dos particularidades:
  - En el Registro de la Propiedad aparece descrito como **«apartamento turístico».**
  - En el Catastro figura clasificado dentro de la categoría **«ocio/hostelería».**
- Esta circunstancia genera dudas sobre su consideración fiscal como vivienda habitual.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Se consulta si un inmueble registrado como apartamento turístico y clasificado catastralmente como destinado a ocio y hostelería puede considerarse vivienda habitual y, en consecuencia, permitir la aplicación de la **exención por reinversión prevista en el artículo 38.1 de la LIRPF.**

CONTESTACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- La DGT considera que **la calificación registral, catastral o urbanística del inmueble no constituye, por sí misma, un impedimento para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual.**

Fundamenta su respuesta en los siguientes argumentos:

A. El concepto fiscal de vivienda habitual no depende exclusivamente de la clasificación urbanística

- La DGT señala que el concepto de vivienda habitual del IRPF comprende cualquier tipo de edificación, incluso cuando no cumpla la normativa urbanística aplicable o esté situada en un suelo que carezca de la calificación exigida para edificar.
- Por tanto, la descripción del inmueble como apartamento turístico y su clasificación catastral como ocio y hostelería **no determinan automáticamente su exclusión del beneficio fiscal**.

B. El inmueble debe reunir las condiciones materiales para utilizarse como vivienda

- Para tener la consideración de vivienda habitual debe estar acondicionado o ser susceptible de acondicionamiento como vivienda.
- Además, deben concurrir los requisitos fiscales de titularidad, residencia efectiva y permanencia establecidos por la normativa del IRPF.

C. Deben cumplirse los requisitos temporales de residencia y reinversión

Conforme a los artículos 41 y 41 bis del Reglamento del IRPF:

- La nueva vivienda debe ocuparse efectiva y permanentemente, con carácter general, dentro de los doce meses siguientes a su adquisición o finalización de las obras.
- Debe constituir la residencia habitual del contribuyente durante un período continuado de al menos tres años, salvo circunstancias justificadas que necesariamente exijan el cambio de domicilio.
- La reinversión debe realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la vivienda habitual.
- Si la reinversión es parcial, la exención se aplica únicamente a la parte proporcional de la ganancia patrimonial.

D. La prueba de la residencia corresponde al contribuyente

- La DGT advierte que la consideración del inmueble como vivienda habitual constituye una cuestión de hecho.
- Por ello, corresponde al contribuyente acreditar dicha circunstancia mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme al artículo 106.1 de la Ley General Tributaria.
- La valoración de las pruebas corresponderá a los órganos de comprobación e inspección de la Administración tributaria.

Conclusión de la DGT

- La adquisición de un apartamento turístico puede permitir aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, aunque el inmueble figure registral o catastralmente destinado a una finalidad distinta de la residencial.
- No obstante, la DGT **no reconoce automáticamente la exención en el caso consultado**, sino que condiciona su aplicación al cumplimiento y acreditación de todos los requisitos fiscales exigibles.

Normativa aplicable

Los siguientes preceptos fundamentan la contestación de la DGT. Los enlaces remiten a la legislación consolidada del BOE.

> **Norma**
> Art. 33 LIRPF. Califica como ganancia o pérdida patrimonial la variación producida por la transmisión del inmueble.
> Art. 34 LIRPF. Determina que la ganancia patrimonial se calcula por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión.

Art. 35 LIRPF. Regula los valores de adquisición y transmisión en operaciones onerosas, incluidos gastos, tributos y amortizaciones.
Art. 36 LIRPF. Regula los valores en transmisiones lucrativas; se cita como referencia general, sin aplicación directa a la compraventa descrita.
Art. 38.1 LIRPF. Establece la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en una nueva vivienda habitual.
Art. 41 RIRPF. Desarrolla los requisitos, plazos y consecuencias del incumplimiento de la reinversión.
Art. 41 bis RIRPF. Define la vivienda habitual y establece los requisitos de ocupación efectiva, permanencia y residencia.
Art. 106.1 LGT. Regula los medios de prueba admisibles para acreditar que el inmueble constituye la vivienda habitual.

Consultas relacionadas y antecedentes doctrinales

Consulta vinculante V1376-26, de 4 de junio de 2026

La DGT examinó un supuesto muy próximo: la adquisición de un inmueble clasificado catastralmente como de uso comercial, pero con calificación urbanística residencial, destinado a sustituir la vivienda habitual del contribuyente.
En aquella consulta se abordaba igualmente la posibilidad de aplicar la exención por reinversión del artículo 38.1 LIRPF.
Constituye un antecedente relevante porque demuestra que, antes de la V5681-26, la DGT ya había analizado la incidencia de una clasificación catastral no residencial en el régimen fiscal de la vivienda habitual.

Sentencia

IMPUGNACIÓN DIRECTA DEL REAL DECRETO 117/2024 POR EL QUE SE COMPLETA LA REGULACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS EN EL IRPF, IS, IVA, IIEE

LEGALIDAD DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL RD 117/2024. NO HAY EXCESO REGLAMENTARIO. El Supremo avala las autoliquidaciones rectificativas, pero advierte de que una devolución indebida no permite sancionar automáticamente al contribuyente

El Tribunal Supremo confirma la legalidad del nuevo régimen de autoliquidaciones rectificativas introducido por el Real Decreto 117/2024 y rechaza que vulnere la reserva de ley o el derecho a la tutela judicial efectiva. *No obstante, subraya que la devolución de cantidades solicitadas mediante una autoliquidación rectificativa, seguida de una regularización administrativa, no justifica por sí sola una sanción tributaria. La Administración deberá acreditar y motivar específicamente la culpabilidad del contribuyente, con especial rigor cuando este haya facilitado información veraz y completa.*

Fecha: 27/10/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 27/10/2026

SÍNTESIS: El Supremo avala el nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas, pero exige acreditar la culpabilidad para sancionar al contribuyente

La STS 1192/2026, de 27 de octubre (rec. 260/2024), desestima el recurso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y **confirma la legalidad del régimen de autoliquidaciones rectificativas** introducido por el Real Decreto 117/2024**, al considerar que cuenta con suficiente cobertura legal y no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.**

El Tribunal reconoce que Hacienda puede comprobar posteriormente las devoluciones obtenidas mediante estas autoliquidaciones y exigir su reintegro si resultan improcedentes. Sin embargo, **la devolución indebida no justifica automáticamente la imposición de una sanción, que exige acreditar y motivar específicamente la culpabilidad del contribuyente,** especialmente cuando este haya aportado información veraz y completa y fundamentado razonablemente su discrepancia con el criterio administrativo.

CLAVES PARA EL ASESOR

¿Es nuevo?	**CONFIRMA LA VALIDEZ DEL NUEVO RÉGIMEN Y PRECISA SUS GARANTÍAS.** El Supremo respalda por primera vez en este recurso directo la legalidad de las disposiciones reglamentarias impugnadas. No modifica la doctrina sancionadora anterior, pero destaca que la culpabilidad exige una motivación especialmente rigurosa cuando una devolución obtenida mediante autoliquidación rectificativa se regulariza posteriormente.
¿A quién afecta?	A contribuyentes y asesores que presenten autoliquidaciones rectificativas en el IVA, IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuestos Especiales e Impuesto sobre los Gases Fluorados, especialmente cuando soliciten devoluciones por discrepancias con los criterios administrativos.
¿Qué hacer?	Documentar de forma completa los fundamentos jurídicos y económicos de cada rectificación, conservar la información presentada y valorar el riesgo de una comprobación posterior. Ante una eventual sanción, verificar que la Administración acredita individualizadamente la culpabilidad y no se limita a invocar la improcedencia de la devolución.

Orientación general e informativa. No constituye asesoramiento.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) interpuso un recurso contencioso-administrativo contra las disposiciones finales tercera a séptima del **Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, que desarrollan el nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas** previsto en el artículo 120 de la Ley General Tributaria (LGT).

- La reforma permite a los contribuyentes rectificar sus declaraciones mediante una nueva autoliquidación, sustituyendo, con determinadas excepciones, el anterior sistema dual de autoliquidaciones complementarias y solicitudes de rectificación.

La controversia surgió porque AEDAF consideraba que el nuevo procedimiento reducía las garantías del contribuyente.

- Con el sistema anterior, cuando un contribuyente discrepaba del criterio de Hacienda podía presentar su autoliquidación conforme a ese criterio y solicitar posteriormente su rectificación. La Administración debía pronunciarse, expresamente o por silencio, y el contribuyente podía impugnar su decisión.
- Esta vía permitía discutir la interpretación de la norma sin que la mera solicitud de rectificación comportase el riesgo de una sanción por dejar de ingresar.
- Con el nuevo sistema, **la presentación de una autoliquidación rectificativa puede dar lugar a una devolución sin comprobación administrativa previa. Sin embargo, Hacienda conserva la posibilidad de comprobar posteriormente la declaración, exigir el reintegro de la devolución e iniciar, cuando proceda, un procedimiento sancionador.**

AEDAF solicitó la anulación de los siguientes preceptos:

Impuesto	Precepto impugnado
IVA	Artículo 74 bis del Reglamento
IRPF	Artículo 67 bis del Reglamento
Impuesto sobre Sociedades	Artículo 59 bis del Reglamento
Impuestos Especiales	Artículos 44 bis, 140 bis y 147 bis del Reglamento
Impuesto sobre Gases Fluorados	Artículo 3 bis del Reglamento

- La asociación alegaba principalmente la **vulneración de la reserva de ley, el exceso reglamentario, la pérdida de garantías del contribuyente, la afectación de la tutela judicial efectiva y el riesgo de sanciones** derivadas de devoluciones posteriormente consideradas improcedentes.
- La Abogacía del Estado se opuso al recurso, defendiendo que el artículo 120 LGT proporcionaba cobertura legal suficiente y que el nuevo sistema no alteraba las garantías de revisión ni las exigencias de culpabilidad en materia sancionadora.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

- El Tribunal Supremo **desestima íntegramente el recurso interpuesto por AEDAF** y declara conforme a Derecho la regulación impugnada del Real Decreto 117/2024.
- La sentencia establece que:
  - La implantación reglamentaria de las autoliquidaciones rectificativas cuenta con habilitación legal suficiente en el artículo 120 LGT.
  - El nuevo régimen no suprime las vías de revisión administrativa o judicial de las actuaciones de Hacienda.
  - La presentación de una autoliquidación rectificativa puede dar lugar a una devolución sin comprobación previa, pero no impide que la Administración compruebe posteriormente su procedencia.
  - La obtención de una devolución posteriormente declarada improcedente no permite imponer automáticamente una sanción.
  - La eventual responsabilidad sancionadora exige acreditar y motivar de manera individualizada la culpabilidad.
- Asimismo, impone las costas a AEDAF, con el límite de 4.000 euros.
- La sentencia no fija doctrina jurisprudencial en el marco de un recurso de casación, aunque contiene criterios jurídicos relevantes sobre el alcance del nuevo régimen y las garantías sancionadoras.

Fundamentos jurídicos de la sentencia

1. La regulación reglamentaria respeta el principio de reserva de ley

- El Tribunal recuerda que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo y admite la colaboración del reglamento cuando existe habilitación legal suficiente.
- La Ley 13/2023 modificó el artículo 120 LGT para introducir expresamente las autoliquidaciones rectificativas y permitir su implantación cuando así lo establezca la normativa propia del tributo.
- Para el Supremo, el término *normativa* no se refiere exclusivamente a las leyes, sino que comprende también los reglamentos que desarrollan cada impuesto.
- Por tanto, el Real Decreto 117/2024 no constituye una regulación autónoma carente de cobertura legal, sino un desarrollo de una figura previamente establecida por el legislador.

Conclusión: no existe exceso reglamentario ni vulneración del principio de reserva de ley.

2. El nuevo régimen no elimina el derecho a recurrir

- AEDAF sostenía que la desaparición del procedimiento tradicional podía impedir la obtención de una resolución administrativa susceptible de impugnación.
- El Tribunal rechaza esta interpretación.
- Aunque el nuevo sistema permita obtener una devolución sin resolución previa sobre el fondo de la controversia, el contribuyente mantiene las vías de impugnación que correspondan frente a la inactividad administrativa, la denegación de la devolución o las liquidaciones que puedan dictarse tras una comprobación posterior.
- La reforma, por tanto, no suprime el derecho de acceso a la justicia ni modifica sustancialmente el régimen de recursos.

3. Hacienda puede comprobar la rectificación antes o después de devolver

- El nuevo sistema pretende agilizar las devoluciones tributarias, pero no elimina las potestades administrativas de comprobación.
- La Administración puede verificar la procedencia de la devolución antes de efectuarla o, si ya se ha abonado, comprobar posteriormente la autoliquidación y regularizar la situación tributaria.
- El Supremo considera que esta posibilidad no determina, por sí misma, la ilegalidad de la regulación.

4. La devolución indebida no implica automáticamente culpabilidad

Este es el aspecto de mayor interés práctico de la sentencia.

- El Tribunal reconoce que un contribuyente que presente una autoliquidación rectificativa puede recibir una devolución que Hacienda considere posteriormente improcedente.
- Sin embargo, recuerda que el nuevo procedimiento no modifica las normas sancionadoras ni permite presumir la culpabilidad.
- La sentencia subraya que, cuando el contribuyente ha presentado correctamente su autoliquidación inicial, ha satisfecho la deuda y posteriormente solicita una devolución aportando datos veraces, completos y suficientes, **la Administración no puede imponer una sanción por dejar de ingresar de forma automática.**
- La posterior sanción exige una motivación de la culpabilidad que, en estas circunstancias, debe superar la mera afirmación de falta de diligencia.
- El Supremo remite expresamente a su jurisprudencia sobre el artículo 179.2.d) LGT, que excluye la responsabilidad cuando el contribuyente ha actuado con la diligencia necesaria, incluida la interpretación razonable de la norma.
- Es importante precisar que **la sentencia no establece una inmunidad sancionadora general para las autoliquidaciones rectificativas:** la existencia de una infracción y de culpabilidad deberá examinarse en cada caso concreto.

5. No existe vulneración preventiva de la prohibición de reformatio in peius

- La recurrente sostenía que el contribuyente podía terminar en una situación más perjudicial por haber promovido una rectificación.
- El Tribunal rechaza este argumento porque la prohibición de *reformatio in peius* requiere un supuesto concreto en el ámbito de la revisión de actos administrativos.
- No puede invocarse de forma preventiva frente a actuaciones futuras e hipotéticas de la Administración.

Normativa aplicable y artículos relevantes

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Artículo 8.h) — **Reserva de ley tributaria.** Establece la reserva de ley respecto de la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones. El Supremo considera que el desarrollo reglamentario respeta esta exigencia.

Artículo 120.3 y 4 — **Rectificación de autoliquidaciones.** Constituye el fundamento legal del nuevo sistema y habilita su implantación mediante la normativa propia de cada tributo.

Disposición adicional vigésima sexta. Adapta las referencias normativas al sistema de autoliquidaciones rectificativas.

Artículos 124 a 127 — **Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.** Regulan las devoluciones que pueden derivarse de las autoliquidaciones rectificativas.

Artículo 179.2.d) — **Principio de responsabilidad en materia sancionadora.** Excluye la responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria, incluida la interpretación razonable de la norma.

Artículo 191 — **Infracción por dejar de ingresar.** Resulta relevante para valorar la posibilidad de sancionar una devolución posteriormente regularizada.

Artículo 221.4 — **Devolución de ingresos indebidos.** Es invocado por AEDAF para sostener la incompatibilidad del nuevo régimen con el procedimiento tradicional de rectificación.