

CÓMO MODIFICAR DECLARACIONES DE IRPF CON LAS NUEVAS RECTIFICATIVAS

PASO A PASO

Todas las claves para saber cuándo utilizar las nuevas rectificativas y cuándo el antiguo sistema de complementaria y solicitud de rectificación

EDICIÓN 2025

Incluye casos prácticos y formulario



CÓMO MODIFICAR DECLARACIONES DE IRPF CON LAS NUEVAS RECTIFICATIVAS

Todas las claves para saber cuándo utilizar las nuevas rectificativas y cuándo el antiguo sistema de complementaria y solicitud de rectificación

EDICIÓN 2025

**Obra realizada por el Departamento de
Documentación de Iberley**

COLEX 2025

Copyright © 2025

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3º B (local comercial)
A Coruña, C.P. 15004
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 979-13-7011-118-2
Depósito legal: C 725-2025

SUMARIO

0. INTRODUCCIÓN: LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y EL NUEVO SISTEMA DE REGULARIZACIÓN EN IRPF.	9
1. MODIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL EJERCICIO 2024 Y POSTERIORES: NUEVO SISTEMA ÚNICO SURGIDO CON LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA	11
1.1. La autoliquidación rectificativa como regla general	11
1.1.1. Supuestos.	12
1.1.2. Plazo de presentación y contenido	13
1.1.3. Efectos.	14
1.2. El supuesto excepcional en el que podrá seguir utilizándose el procedimiento de rectificación tradicional	16
2. MODIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL EJERCICIO 2023 Y ANTERIORES: EL ANTIGUO SISTEMA DUAL.	19
2.1. La autoliquidación complementaria	19
2.1.1. Supuestos.	20
2.1.2. Presentación y efectos	21
2.2. El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones	22
2.2.1. Supuestos.	22
2.2.2. Sustanciación del procedimiento.	22
3. ESTUDIO DE CIERTOS SUPUESTOS ESPECÍFICOS EN LOS QUE LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA SUSTITUYE A LAS COMPLEMENTARIAS PARA EL EJERCICIO 2024 Y SIGUIENTES	27
3.1. Cobro de atrasos de rendimientos de trabajo.	28
3.2. Pérdida de la condición de contribuyente debida a un cambio de residencia	34
3.3. Cambio de residencia entre CC. AA. con el objetivo principal de conseguir una menor tributación efectiva	39
3.4. Disposición de derechos consolidados por mutualistas, partícipes o asegurados	42
3.5. Disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de personas con discapacidad.	44

SUMARIO

3.6. Pérdida total o parcial del derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación 47

3.7. Pérdida de la exención de la indemnización percibida por despido o cese del trabajador 51

3.8. Pérdida del derecho a la exención por reinversión en rentas vitalicias . 53

3.9. Pérdida de la exención de determinadas rentas en especie 55

3.10. Recompra de elementos patrimoniales que hayan originado pérdidas computadas en la declaración 57

3.11. Devolución de cantidades derivadas de cláusulas suelo que hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores 59

4. RECARGOS A APLICAR 63

ANEXO.

CASOS PRÁCTICOS

Caso práctico | ¿Cuándo procede presentar autoliquidación rectificativa tras un pago del FOGASA por salarios pendientes? 69

Caso práctico | Tributación de los atrasos por el complemento de maternidad en la pensión de jubilación 71

Caso práctico | Regularización por pérdida de la exención de la indemnización percibida por despido 73

Caso práctico | Pérdida del derecho a la exención por reinversión en rentas vitalicias por no constituir las en plazo o por rescate de las mismas . . . 75

Caso práctico | Incidencia en el IRPF del error en el pago de las nóminas por la empresa 77

Caso práctico | Modificación de la autoliquidación del IRPF en caso de no producirse la reinversión en vivienda habitual 79

Caso práctico | Modificación de declaraciones de la renta ya presentadas por inclusión de devolución de cantidades por cláusulas suelo deducidas anteriormente 81

Caso práctico | Autoliquidación en plazo con reconocimiento de deuda ante la imposibilidad del pago, ¿qué recargo corresponde? 83

Caso práctico | A efectos del art. 54.5 de la LIRPF, ¿los gastos de contratar una cuidadora para la persona con discapacidad se consideran disposición? 85

Caso práctico | Recompra de valores no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores cuya venta originó pérdidas declaradas en el ejercicio anterior 87

ANEXO II.

FORMULARIO

Escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación de IRPF. 91

0. INTRODUCCIÓN: LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS Y EL NUEVO SISTEMA DE REGULARIZACIÓN EN IRPF

Autoliquidaciones rectificativas y el nuevo sistema de regularización del IRPF

El nuevo sistema de regularización fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por medio de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se realiza la transposición de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo de 22 de marzo de 2021. Esta norma modificó el artículo 120 de la LGT con el objetivo de establecer un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones. Se incorporó al precepto la autoliquidación rectificativa como una nueva figura llamada a sustituir, en los tributos en los que así se estableciera, al tradicional sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. Por lo que, tal y como ya anticipaba el preámbulo de dicha norma, *«mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa»*.

En particular, tras ese cambio, el artículo 120.3 de la LGT mantiene la previsión previa, según la cual el obligado que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar su rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. Pero, a mayores, establece que *«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»*. Añadiendo el apartado 4 del precepto, que fue incorporado por la norma mencionada, que, en aquellos casos en los que lo establezca la normativa propia del tributo, deberá presentarse una autoliquidación rectificativa, utilizando el

modelo normalizado que al efecto se apruebe, *«con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad»*.

A TENER EN CUENTA. Asimismo, la Ley 13/2023, de 24 de mayo, introdujo una nueva disposición adicional vigésima sexta en la LGT, referida a la adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas. Conforme a ella, cuando la normativa propia del tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación debe realizarse mediante una autoliquidación rectificativa, las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa.

La incorporación a la normativa de los tributos se realizó por medio del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, el cual modificó diferentes reglamentos tributarios para implantar la autoliquidación rectificativa en el IRPF, el IVA, el IS, los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre el Carbón, el Impuesto Especial sobre la electricidad y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

En el caso del IRPF, tras la reforma, esta figura aparece recogida en el artículo 67 bis del RIRPF. El nuevo contenido de este precepto se encontraba condicionado a que entrara en vigor la orden ministerial por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración. Este condicionante se cumplió con la entrada en vigor el 15 de marzo de 2025 de la Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, que introdujo los cambios necesarios en el modelo de declaración y ha supuesto la implementación efectiva de la autoliquidación rectificativa en el IRPF.

Según indica la AEAT en el Manual de Renta 2024, este nuevo sistema se configura como el procedimiento general de modificación de declaraciones de IRPF correspondientes al período impositivo 2024. Sin embargo, las modificaciones de declaraciones correspondientes a períodos impositivos anteriores a 2024 se efectuarán de acuerdo con el sistema anterior.

De esta forma las autoliquidaciones rectificativas pasarán a constituir la vía general para rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones ya presentadas en el ámbito del IRPF. Como regla general, los contribuyentes deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por el IRPF mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el correspondiente modelo de declaración.

Sin embargo, y a modo de excepción, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de derecho de la UE o de un tratado o convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la LGT.

1. MODIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL EJERCICIO 2024 Y POSTERIORES: NUEVO SISTEMA ÚNICO SURGIDO CON LA AUTOLIQUIDACIÓN RECTIFICATIVA

La modificación de autoliquidaciones de 2024 y posteriores

La autoliquidación rectificativa se introduce en la normativa del IRPF mediante el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, en virtud del cual se modificó el artículo 67 bis del RIRPF incorporándose en él la regulación de esta figura en el ámbito del IRPF, cuya aplicación efectiva quedó a espera de la orden ministerial que aprobase los modelos de declaración. Dichos modelos fueron aprobados mediante la Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, con entrada en vigor el 15 de marzo de 2025.

Según indica la AEAT en el Manual de Renta 2024, este nuevo sistema se configura como el procedimiento general de modificación de declaraciones de IRPF correspondientes al período impositivo 2024. Sin embargo, las relativas a períodos impositivos anteriores a 2024 se efectuarán de acuerdo con el sistema anterior.

1.1. La autoliquidación rectificativa como regla general

¿Cuál es la regla general para modificar las declaraciones ya presentadas del IRPF?

Como se ha mencionado previamente, se configura como regla general para dichas modificaciones la autoliquidación rectificativa. Así, el artículo

67 bis del RIRPF, relativo a las autoliquidaciones rectificativas, contempla, en virtud de la modificación realizada por el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, la figura de la autoliquidación rectificativa.

En dicho artículo se indica que **los contribuyentes deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones** que han sido presentadas por el IRPF mediante una autoliquidación rectificativa **empleando para ello el modelo de declaración aprobado por orden ministerial**. Esto será así a **excepción del supuesto especial** en que el motivo de la rectificación sea exclusivamente la alegación de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de derecho de la Unión Europea o de un tratado o convenio internacional, supuesto que se tratará en su epígrafe correspondiente.

La disposición adicional vigésima sexta de la LGT, introducida por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, regula la adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de autoliquidaciones rectificativas indicando que en los supuestos en que la normativa de un tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación ha de realizarse mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, las **referencias normativas** que se encuentren contenidas en las disposiciones vigentes **a la solicitud de rectificación de autoliquidación se han de entender realizadas para este a la autoliquidación rectificativa**.

En relación con lo anterior, la LGT también contempla dicha autoliquidación al indicarse en el apartado 3 del artículo 120 de la ley que *«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»*, y añadiendo a lo anterior en su apartado 4 que, la finalidad de la presentación de la autoliquidación rectificativa es rectificar, completar o modificar otra autoliquidación que se haya presentado con anterioridad.

A TENER EN CUENTA. No se podrá presentar documentación adjunta con las autoliquidaciones rectificativas.

1.1.1. Supuestos

¿En qué supuestos se utilizará la autoliquidación rectificativa?

Como decimos, en general, los contribuyentes deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones del IRPF ya presentadas presentando una autoliquidación rectificativa, utilizando para ello el correspondiente modelo de declaración; salvo en el caso de que el motivo de la rectificación sea exclusivamente la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior (supuesto en el que podrá instarse la rectificación por el antiguo procedimiento o bien utilizar la rectificativa, se estudiará en un epígrafe posterior).

En cualquier caso, de un modo particular, el apartado 4 del artículo 67 bis del RIRPF detalla los supuestos en los que la autoliquidación rectificativa puede rectificar, completar o modificar una autoliquidación anteriormente presentada:

- Cuando de la rectificación efectuada resulte un **importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada**.
- En los supuestos no contemplados en el punto anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa **resulte una cantidad a devolver**.
- Cuando de la rectificación efectuada **resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver**.

1.1.2. Plazo de presentación y contenido

¿Cuándo se ha de presentar la autoliquidación rectificativa y qué contendrá?

Para que la autoliquidación rectificativa surta efecto, se han de tener en cuenta dos factores importantes, el plazo de presentación y el contenido de esta.

Plazo

El plazo de presentación de la autoliquidación rectificativa se encuentra contemplado en el apartado 2 del artículo 67 bis del RIRPF. En él se establece que se **podrá presentar antes de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria** — prescripción de dicho derecho que se producirá a los cuatro años, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT— mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que en su caso proceda. Cuando se presente **fuera del plazo de declaración**, tendrá el **carácter de extemporánea**.

Respecto al **carácter extemporáneo** de la autoliquidación rectificativa se ha de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 198 de la LGT, apartados 1 y 2. En ellos se indica que constituyen infracción tributaria, entre otros, la no presentación en plazo de autoliquidaciones cuando no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico para la Hacienda pública y que, si se presentan en plazo las autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y, posteriormente se presentase fuera de plazo y sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refieren los artículos 194 o 199 de la LGT en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la **sanción** resultante de la aplicación del apartado 2 del mencionado artículo de la LGT **respecto de lo declarado fuera de plazo**.

Contenido

Como se indica en el Manual de Renta 2024, la **autoliquidación rectificativa se presentará a través del modelo 100** de declaración del IRPF. En este modelo el contribuyente ha de indicar de manera expresa que se trata de una autoliquidación rectificativa de otra autoliquidación anterior de 2024 y correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo; y tendrá que consignar el número de justificación de la autoliquidación que pretenda modificarse.

Por otra parte, deberá indicarse el motivo por el que se presenta la rectificativa. A tales efectos, se incluirán en la rectificativa aquellos datos incluidos en la autoliquidación presentada previamente. Se han de incluir los que no son objeto de modificación, los que sí lo son y aquellos que son de nueva inclusión.

En aquellos supuestos en que se presente la **autoliquidación rectificativa por una discrepancia de criterio administrativo**, el contribuyente deberá marcar la casilla correspondiente al efecto. Asimismo, ha de consignar el importe que considere correcto en la casilla correspondiente, siempre y cuando esto sea posible.

A TENER EN CUENTA. La casilla de discrepancia de criterio administrativo comprenderá aquellos supuestos en que exista discrepancia en la interpretación de la norma, siempre y cuando no exista vulneración de una norma de rango superior.

1.1.3. Efectos

¿Qué efectos tiene la presentación de la autoliquidación rectificativa?

Si se ha realizado y presentado correctamente la autoliquidación rectificativa, con carácter general se entenderá subsanado el error, pero existen determinadas particularidades. Son las siguientes:

- Cuando de la rectificación efectuada **resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada**. En estos supuestos se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la LGT y 119 del RGAT.
- En los supuestos no contemplados en el párrafo anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa **resulte una cantidad a devolver**, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución. El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación rectificativa se trami-

tará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la LGT y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha ley.

El plazo para efectuar la devolución será de seis meses a contar desde que finalice el plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa. Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiese solicitado una devolución la cual no se hubiese efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

- Cuando de la rectificación efectuada **resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver**, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar que resulte de la autoliquidación rectificativa.

En el supuesto en que la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviese aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Si el ingreso derivado de la autoliquidación previa estuviese domiciliado y la autoliquidación con resultado a ingresar se presentase dentro del plazo de domiciliación, el nuevo importe que resultante de la autoliquidación rectificativa podrá ser domiciliado.

A TENER EN CUENTA. Como se ha mencionado previamente y se indica en el apartado 5 del artículo 67 bis del RIRPF *«la autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, respectivamente»*.

CUESTIÓN

Si una autoliquidación rectificativa resulta a ingresar, ¿ese ingreso puede fraccionarse en dos plazos?

No, el ingreso de las rectificativas del IRPF no podrá fraccionarse en dos plazos. En ese sentido, el artículo 62.2 del RIRPF, expresamente señala que a través del procedimiento de pago en dos plazos que contempla no se podrá fraccionar «el ingreso de las autoliquidaciones complementarias».

CÓMO MODIFICAR DECLARACIONES DE IRPF CON LAS NUEVAS RECTIFICATIVAS

PASO A PASO

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, introdujo la posibilidad de implantar un sistema único para la corrección de autoliquidaciones, a través de las denominadas autoliquidaciones rectificativas, llamadas a sustituir el previo sistema dual de complementaria y solicitud de rectificación en los tributos en los que así se determine. En el concreto ámbito del IRPF, esta nueva figura se ha regulado en el artículo 67 bis del RIRPF y se ha implementado en la práctica en el marco de la Campaña de Renta 2024.

La Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, que aprobó los modelos de declaración del ejercicio 2024 con todas las adaptaciones precisas, ha servido como pistoletazo de salida en este sentido. Tras ella, las rectificativas pasan a configurarse como el procedimiento general para modificar las autoliquidaciones de IRPF correspondientes al período impositivo 2024. Sin embargo, esto no supone la desaparición del antiguo sistema dual de complementaria y solicitud de rectificación, que seguirá aplicándose para modificar declaraciones de ejercicios previos.

Así las cosas, **el objetivo de esta guía es que el contribuyente o profesional que quiera modificar una declaración de IRPF ya presentada sepa exactamente cómo hacerlo.** Por ese motivo, y antes de nada, en la obra se repasan los distintos procedimientos existentes, diferenciando los casos en los que se pretenda modificar autoliquidaciones del ejercicio 2024 y posteriores, de aquellos otros en los que se quieran modificar declaraciones de 2023 y años anteriores. A continuación, se profundiza sobre ciertos supuestos específicos en los que la rectificativa sustituye a las complementarias para el ejercicio 2024 y siguientes (por ejemplo, los de cobro de rendimientos del trabajo atrasados o de pérdida de la exención por reinversión en vivienda habitual), y se repasan los recargos a aplicar.

Como es habitual en las guías Paso a Paso, todo ello se aborda a través de un lenguaje claro y sencillo, con referencia a resoluciones o sentencias de interés y respuesta a dudas frecuentes. Asimismo, se incorpora un anexo con casos prácticos y un modelo de solicitud de rectificación.



PVP 15,00 €

ISBN: 979-13-7011-118-2



9 791370 111182