

El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales.

BIB 2021\1530

Salvador, Ramírez Gómez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario UHU

Publicación:

Revista Quincena Fiscal num.6/2021
Editorial Aranzadi, S.A.U.

Resumen

«El objeto del presente trabajo es el análisis de la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con el principio de regularización íntegra, tanto en su vertiente sustantiva como procedimental, poniendo de manifiesto su claro origen jurisprudencial y el decisivo impulso que en los últimos años se ha dado al mismo. La obligación de la Administración, cuando lleva a cabo actuaciones de regularización de la situación tributaria, de tomar en consideración todos los componentes, aspectos o elementos del objeto de dichas actuaciones, también los que resulten favorables al obligado tributario, realizando una regularización completa que, con carácter general, debe sustanciarse en el seno del mismo procedimiento, en unidad de acto, ha desbordado el marco inicial en el que comenzó su andadura, el IVA, para extenderse a otros impuestos, períodos e, incluso, obligados tributarios.»

Abstract: «The object of this paper is to provide an analysis of the doctrine of the Third Chamber of the Supreme Court in relation to the principle of full regularization, both in its substantive and procedural aspects, highlighting its clear jurisprudential origin and the decisive boost that it has been given in recent years. The obligation of the Administration, when it carries out actions on the regularization of the tax situation, of taking into consideration all of the components, aspects or elements of the objective of these actions, also those that are taxpayer-favourable, carrying out a complete regularization that, in general, must be conducted within the same procedure, in a joint action, which has exceeded the initial framework in which it began its course, the VAT, to be extended to other taxes, periods and, even, to taxpayers.»

Palabras clave

Tributos, Regularización íntegra, Procedimiento inspector, Principio de seguridad jurídica, Doble imposición, Prohibición de enriquecimiento injusto, Principio de neutralidad, IVA.

Taxes, Full regularization principle, Inspection proceeding, Legal certainty principle,

Double taxation, Unjust enrichment prohibition, Neutrality principle, VAT.

I. Introducción

El principio de regularización íntegra o completa, que de ambas maneras se alude al mismo, se ha consolidado como una regla que debe regir las actuaciones de los órganos de la Administración tributaria –ya sean los órganos de gestión o de inspección– cuando desarrollan su actividad comprobadora o investigadora, de acuerdo con la cual, en el procedimiento de regularización de la situación tributaria deberán tomarse en cuenta todos los componentes, aspectos o elementos del objeto de dichas actuaciones, también los que puedan resultar favorables al obligado tributario.

Su formulación surge como respuesta a unas prácticas administrativas claramente censurables¹, en las que la Administración desarrolla una comprobación que da lugar a una regularización parcial, a menudo generadora de situaciones de doble imposición para el contribuyente y enriquecimiento injusto para la Administración, por lo que han sido corregidas por los tribunales en numerosas ocasiones, exigiendo una regularización completa. Así, en los casos en los que se produce la modificación del criterio de imputación temporal utilizado por el contribuyente, en los que la Administración regulariza sólo el ejercicio en el que se produce un incremento de la cuota declarada; o los relacionados con la no deducibilidad de las cuotas de IVA improcedentemente repercutidas y el correlativo derecho a su devolución, cuya declaración se remite por la Administración a un procedimiento distinto y posterior; o con la necesaria deducibilidad de las cuotas “autorepercutidas” afloradas en una regularización de las importaciones, adquisiciones intracomunitarias o supuestos de inversión del sujeto pasivo; o con la regularización de las cuotas de IVA deducible y sus efectos en otras obligaciones tributarias del contribuyente como el Impuesto de Sociedades; o con la regularización de bases imponibles negativas u otros activos fiscales diferidos y su incidencia en otros períodos impositivos; o, finalmente, como consecuencia de la aplicación de tributos incompatibles tales como el IVA y el ITP, supuesto este último que, en el año 2008, inició en el Tribunal Supremo el largo camino en la construcción del principio de íntegra regularización.

¹ El propio Tribunal Supremo, en su sentencia de 05 de marzo de 2004 (ECLI:ES:TS:2004:1530), antes incluso de formular el principio de regularización íntegra, al describir la actuación de la Inspección en un supuesto de discrepancia sobre el criterio de imputación temporal utilizado, limitándose a regularizar, exclusivamente, el ejercicio en el que se dedujo el gasto, se expresaba en parecidos términos al declarar que “Nos hallamos ante una conducta seguida una y mil veces por la Administración Tributaria que debe ser objeto de una crítica acerba (...) pues no es de recibo que estos gastos, sustancialmente deducibles, no los haya deducido la Administración, "a modo de juego de manos", ni en 1988, ni en 1989”. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2020) habla de “inspecciones tendencialmente dirigidas a levantar actas con deuda a todo trance, pero que renunciaban paralelamente al análisis completo de los ejercicios, conceptos o personas concernidas en esas actuaciones administrativas” (pp. 74-75).

A pesar de haber transcurrido más de una década desde que se dictaron las primeras sentencias exigiendo la regularización completa llama especialmente la

atención el escaso interés del legislador por acoger y desarrollar normativamente el citado principio que, a pesar de su ya consolidado reconocimiento jurisprudencial, sigue ajeno a un ordenamiento positivo que sólo puntualmente y respecto de situaciones concretas, trata de solucionar los mismos problemas que, de una manera más coherente y segura quedarían resueltos con la regulación expresa de la obligación de la Administración tributaria de llevar a cabo en sus actuaciones regularizaciones íntegras o completas. La reforma de la Ley General Tributaria de 2015, con la recepción del concepto de “obligaciones tributarias conexas”, es un claro ejemplo de la timidez con que el legislador ofrece la conveniente cobertura legal, pues, siendo en el ámbito de las obligaciones conexas donde mayor operatividad adquiere el principio de regularización íntegra, la reforma no sólo se abstiene de cualquier mención expresa al mismo sino que también elude cualquier regulación de sus efectos en los procedimientos de gestión e inspección, dejando así relegada su consecución a solicitudes o procedimientos de revisión ulteriores², y limitándose a incorporar al texto legal la jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción en caso de obligaciones conexas –aspecto éste que, indudablemente, facilita su aplicación³– y a acoger la tesis de la regularización íntegra en el trámite de ejecución de las resoluciones dictadas en los procedimientos de revisión⁴.

² Cfr., GARCÍA MORENO, V.A. (2015), p. 2; JUAN LOZANO, A.M., (2019), p. 44; LÓPEZ, MARTÍNEZ, J. (2017), p. 10. VILLAR EZCURRA, M. (2016), por su parte, escribe que “la reforma parcial no ha pretendido incorporar de forma completa la doctrina sobre la regularización completa y tampoco se ha traducido en dar acogida al enfoque operativo que en ella se ha venido exigiendo, articulando por el contrario una regulación asimétrica que sigue haciendo necesaria la citada jurisprudencia y, probablemente, la intervención con demasiada frecuencia de los tribunales para abordar situaciones que podrían haber quedado resueltas por la norma” (p. 3).

³ Cfr., ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2016), pp. 74-75; VILLAR EZCURRA, M. (2016), p. 16.

⁴ Cfr., Cfr., MARTÍN CÁCERES, A.F. (2018), p. 10; GÓMEZ TABOADA, J., (2016), p. 9.

II. Origen y fundamento

De todos es conocido que el principio de regularización íntegra es un principio de creación jurisprudencial, que “en sus orígenes enlaza con otra doctrina de creación judicial como es la derivada de la aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento injusto en relación con la exigencia de retenciones o pagos a cuenta”⁵. Como punto de arranque del proceso de elaboración del mismo, a modo de reacción ante unas actuaciones inspectoras incompletas, siempre inclinadas a lo favorable para la Administración, suele citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:1658)⁶, si bien, su formulación expresa como tal principio no tiene lugar hasta 2010, en la sentencia de 24 de septiembre (ECLI:ES:TS:2010:5269).

⁵ DELGADO PACHECO (2020), p. 55.

⁶ No obstante, hay que destacar que la Audiencia Nacional, ya desde el año 2003, venía señalando el derecho del obligado tributario a “la íntegra regularización de las situación tributaria reflejada en las actas, como reiteradamente hemos declarado, pues la regularización a que viene obligada la Administración lo

es de forma global e incluye todos los aspectos, favorables y desfavorables al sujeto pasivo". Vid. SSAN de 2 de junio de 2003, ECLI:ES:AN:2003:8239, de 10 de octubre de 2003, ECLI:ES:AN:2003:1776, y de 25 de febrero de 2004, ECLI:ES:AN:2004:1303, en las que, por primera vez se alude al citado principio.

En cuanto a su fundamento, éste va evolucionando conforme han ido variando las situaciones respecto de las cuales se ha reclamado su aplicación. Así, en un comienzo fueron asuntos relacionados con el IVA –que por su particular mecánica aplicativa mediante la técnica de la repercusión deducción se ha mostrado desde un principio como terreno propicio para que la Administración desarrolle conductas como las descritas anteriormente– los que justifican que fuese el *principio de neutralidad*, de clara raigambre comunitaria, el que fundamente la necesidad de una regularización completa⁷. Así, nos recuerda el Tribunal Supremo que “el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (...) ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto (...) cuando un contribuyente se ve sometido en casos como el litigioso a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado (...), procede atender a todos los componentes –IVA devengado e IVA soportado deducible– que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación”⁸. La regularización íntegra, entendida como la obligación de atender no sólo al IVA devengado sino también al IVA soportado deducible, se considera, pues, imprescindible para garantizar el cumplimiento del principio de neutralidad⁹.

⁷ Vid., sentencias del TS de 29 de septiembre de 2008, ECLI:ES:TS:2008:5256; de 24 de septiembre de 2010, ECLI:ES:TS:2010:5269; y de 26 de enero de 2011, ECLI:ES:TS:2011:379, entre otras.

⁸ STS de 25 de marzo de 2009, ECLI:ES:TS:2009:2229, FD SEXTO.

⁹ Vid., STS de 24 de junio de 2015, ECLI:ES:TS:2015:2838.

Posteriormente, la extensión de su ámbito de aplicación a otros elementos de la obligación tributaria, especialmente los aspectos temporales, o a otros impuestos distintos del IVA –el principio ha sido aplicado en casos relacionados con el IS¹⁰, IRPF¹¹, ISD¹² o IRNR¹³–, propicia que se recurra a principios de alcance más general, como el *principio de seguridad jurídica* del artículo 9.3 de la Constitución. Así, en la sentencia de 13 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3677), el tribunal declara que el principio de regularización íntegra es “un principio general que no es sino aplicación del general de seguridad jurídica”; y en la sentencia de 5 de junio de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:2379), que el principio de seguridad jurídica protege “la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida” (FD QUINTO), es decir, sin que la actuación inspectora haya realizado una regularización íntegra¹⁴.

¹⁰ Vid. sentencias de 19 de enero de 2012, ECLI: ES:TS:2012:533, de 26 de enero de 2012, ECLI:

ES:TS:2012:483, de 26 de mayo de 2017, ECLI: ES:TS:2017:2122, de 22 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TS:2017:4320, y de 13 de noviembre de 2019, ECLI: ES:TS:2019:3677.

¹¹ Vid. sentencias de 5 de noviembre de 2012, ECLI: ES:TS:2012:7088, de 12 de diciembre de 2013, ECLI: ES:TS:2013:6118, y de 15 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3264).

¹² Vid. sentencias de 30 de octubre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4585, y de 3 de febrero de 2016, ECLI:ES:TS:2016:246.

¹³ Vid. sentencia de 24 de enero de 2017, ECLI: ES:TS:2017:201.

¹⁴ Doctrina reiterada en SSTS de 6 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4592; de 7 de octubre de 2015, ECLI:ES:TS:2015:4300; de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705; y de 13 de noviembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3677.

Desde otra perspectiva, la Audiencia Nacional ha considerado que el principio de regularización íntegra es una consecuencia que puede derivarse de concretos preceptos legales, como el [artículo 103.1](#) de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), que obliga a resolver todas las cuestiones que deriven del expediente de regularización¹⁵, lo que “conlleva precisamente, que cuando la Administración se ve obligada a regularizar la situación del obligado tributario, lo debe hacer en su totalidad, en lo favorable y desfavorable, de modo que no puede reconducir o reenviar al obligado tributario a reclamar lo que le beneficia en virtud de dicha regularización a otros procedimientos”¹⁶, insistiendo en “la innecesariedad de reenviar al obligado tributario a un ulterior procedimiento de revisión, revocación o devolución de ingresos indebidos”¹⁷.

¹⁵ También la doctrina ha destacado el citado precepto como amparo legal a las exigencias del principio de regularización íntegra, vid., LÓPEZ CANDELA, J.E. (2015), p. 6.

¹⁶ Vid., SSAN de 23 de julio de 2015, ECLI:ES:AN:2015:3055, FJ QUINTO; y de 25 de julio de 2019, ECLI:ES:AN:2019:3244, FJ OCTAVO.

¹⁷ SAN de 16 de octubre de 2019, ECLI:ES:AN:2019:4799, FJ CUARTO.

Por otro lado, para fundamentar la reciente formulación de una vertiente procedimental del principio de regularización íntegra, según la cual las cuestiones planteadas en el procedimiento deben sustanciarse en el seno del mismo, en unidad de acto, el Tribunal Supremo ha recurrido a los *principios de economía procedimental*, de *eficacia de la actuación administrativa* ([artículo 103 CE \(RCL 1978, 2836\)](#)) y de *proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario* ([artículo 3.2 LGT](#)), que pueden verse afectados, por ejemplo, cuando, en lugar de abordar en el procedimiento de regularización todas las circunstancias que surjan, se remite al obligado tributario a un ulterior procedimiento de devolución de ingresos indebidos¹⁸.

¹⁸ Vid. sentencias de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705; de 10 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3287; y de 17 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3263.

Por último, la justificación del principio de regularización íntegra se ha encontrado, también, en *elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia*¹⁹. Tales elementales principios aluden a la

necesidad de *evitar situaciones de doble imposición*, así como, a hacer efectiva la *prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración* en el ámbito tributario, que, en palabras del Tribunal Supremo, enlazan “con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno; lo que constituye un mandato a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración”²⁰. Ambos fenómenos, el de la doble imposición y el del enriquecimiento injusto subyacen en la mayoría de los supuestos que requieren de una completa regularización para evitar tales consecuencias.

¹⁹ Vid. STS de 26 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:483.

²⁰ STS de 17 de abril de 2017, ECLI:ES:TS:2017:1503, FD TERCERO.

III. Significado y contenido del principio de regularización íntegra

1. Los aspectos sustantivos

Como ya hemos comentado el principio de regularización íntegra surge como reacción jurisprudencial ante unas actuaciones de los órganos de inspección tributaria calificadas como parciales o incompletas por los tribunales, que las han tildado de “actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración”, en cuanto que suelen producir situaciones de doble imposición para el obligado tributario y enriquecimiento injusto para la Administración²¹.

²¹ STS de 7 de octubre de 2015, ECLI:ES:TS:2015:4300, FD CUARTO.

Con el objetivo de evitar las consecuencias descritas, se ha venido elaborando una reiterada jurisprudencia, fundamentalmente por el Tribunal Supremo, de acuerdo con la cual, la regularización de la situación tributaria ha de ser íntegra, “alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario”²², por lo que en el desarrollo de las actuaciones procederá “atender a todos los componentes que deberían haber conestado en la práctica de la obligada autoliquidación” del tributo que se regulariza²³, “no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable”²⁴. Es, precisamente, la necesidad de que el procedimiento de comprobación no se limite a corregir aquellos aspectos que provocan una deuda tributaria, sino que acoja también los aspectos favorables al obligado tributario que resulten de las mismas actuaciones, lo que da sentido al principio de íntegra regularización, pues, no se considera comprensible una “mera regularización parcial de la situación tributaria (...) en la parte que beneficia a la Administración”²⁵, ya que dicho principio impone, asimismo, otorgar al contribuyente objeto de la regularización “ todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora”²⁶.

22 Dicha expresión fue utilizada por primera vez en la STS de 10 de mayo de 2010, ECLI:ES:TS:2010:3198, FD SEGUNDO, y reiterada posteriormente en numerosas ocasiones.

23 Así se manifestaba el Tribunal Supremo, incluso antes de formular expresamente el principio de regularización íntegra, vid., STS de 29 de septiembre de 2008, ECLI:ES:TS:2008:5256; y de 25 de marzo de 2009, ECLI:ES:TS:2009:2229.

24 STS de 19 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:533, FD CUARTO.

25 Vid. SSTS de 24 de septiembre de 2010, ECLI:ES:TS:2010:5269, FD QUINTO, de 26 de enero de 2011, ECLI:ES:TS:2011:379, FD TERCERO; de 18 de octubre de 2012, ECLI:ES:TS:2012:6987, FD CUARTO, y de 24 de junio de 2015, FD SEXTO, entre otras.

26 STS de 22 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TS:2017:4320, FD SEXTO.

La amplitud con que la jurisprudencia interpreta el citado principio encuentra, no obstante, una limitación que viene marcada por el “el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación” de comprobación²⁷, lo que adquiere especial importancia cuando nos encontramos ante actuaciones de comprobación de alcance parcial. Ciertamente, no existe un derecho del obligado tributario a ser comprobado por aquellos conceptos o períodos que desee, ni a que las actuaciones se extiendan necesariamente a una posible regularización de aspectos ajenos al objeto de la comprobación, al margen del derecho a solicitar una ampliación de la extensión o alcance de las actuaciones, en los términos del [artículo 149](#) LGT y 178 del RGGIT. Pero sí tendrá derecho a que en el marco de las actuaciones de comprobación desarrolladas los efectos favorables que los criterios utilizados en dicha comprobación tengan sobre otros elementos, conceptos o períodos sean también regularizados. De forma que, si en el desarrollo de una comprobación tributaria se regulariza algún elemento o aspecto del tributo que despliegue efectos sobre otros elementos de la obligación tributaria de ese concepto y período impositivo; o sobre los elementos de otro período del mismo concepto tributario, o, incluso, sobre elementos de otra obligación tributaria del mismo o de otro obligado tributario, la Administración se encuentra, como advierte JUAN LOZANO, A. M. (2013) “imperativamente obligada a realizar una completa regularización en la que se apliquen todas las normas concomitantes que resultan «en cascada» de la regularización practicada” (p. 4)²⁸; regularización íntegra que se configura, pues, como una “obligación” o “deber” para la Administración tributaria, que debería, de oficio, sin necesidad de que se le solicite, extender sus actuaciones de comprobación a aquellos elementos u obligaciones tributarias que se vean afectados por los criterios utilizados en la práctica de la liquidación administrativa resultante de la regularización efectuada²⁹.

27 Vid. sentencias de 26 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:483, de 10 de diciembre de 2012, ECLI:ES:TS:2012:8431, de 12 de diciembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:6118, y de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705.

28 O, como escribe FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA, M. (2020), recurriendo al concepto de conexión, “si existe conexión entre la obligación objeto de regularización y otra obligación tributaria, la Administración debe aplicar el principio y regularizar la situación del obligado tributario, ampliando el alcance de las actuaciones inspectoras si fuese necesario” (p. 4).

29 Cfr., VILLAR EZCURRA, M. (2016), p. 1.

2. La perspectiva procedimental: la regla procedimental de unidad de acto

En una primera etapa, como hemos visto en el epígrafe anterior, los distintos pronunciamientos del Tribunal Supremo se han centrado en los efectos sustantivos o materiales del principio de regularización íntegra y la obligación de atender a todos los componentes que deberían haber conestado en la autoliquidación del tributo, también a los efectos favorables o positivos que para el obligado tributario pueden derivarse de los criterios aplicados en la concreta regularización. En los últimos años, especialmente a partir de la sentencia de 25 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3705), el Alto Tribunal ha dado un destacado impulso a dicha doctrina al extender sus consideraciones a la que ha denominado “ *perspectiva procedimental* ” del citado principio. De acuerdo con esta nueva exigencia, la regularización no sólo debe alcanzar a todos los componentes o aspectos que resulten de las actuaciones desarrolladas, sino que debe sustanciarse en el mismo procedimiento de comprobación sin que, en principio, esté justificada la remisión a un procedimiento distinto para completar la misma. A estos efectos la jurisprudencia comentada ya venía señalando que no sólo hay que tomar en consideración las consecuencias favorables para el obligado tributario, sino que en caso de que el ordenamiento permita varias opciones, la Administración debe inclinarse por “ *la solución más favorable para el interesado* ”³⁰, y lo más favorable es que se resuelvan en el seno del mismo procedimiento de comprobación todas las cuestiones que del mismo se deriven, ampliando actuaciones si fuera necesario, y sin remitir al sujeto afectado a ningún ulterior procedimiento. *A contrario sensu*, como el propio Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 26 de mayo de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2122)³¹, si de la extensión de los criterios aplicados en la regularización practicada no se derivasen efectos favorables sino perjudiciales para el interesado, en tal caso, no resultaría obligatoria la ampliación de actuaciones³², añadiendo que en caso contrario, es decir, cuando la proyección a ejercicios futuros sea favorable para el sujeto inspeccionado, sí resultarían aplicables los criterios doctrinales y jurisprudenciales que imponen que la regularización sea completa, evitando así una indebida doble imposición, y, en consecuencia, habría que añadir, como más adelante reconocerá la doctrina del “acto único”, que la regularización del ejercicio afectado se lleve a cabo en el seno del propio procedimiento inspector.

³⁰ STS de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705, FDTERCERO. En dicha sentencia el Tribunal Supremo viene a confirmar la interpretación que de su doctrina ha realizado el TEAC (vid. Resoluciones 3545/2011, de 19 de diciembre de 2015 y 3516/2014, de 14 de diciembre de 2017). El mismo planteamiento, optar por la solución más favorable al contribuyente, se recogió en las SSTs de 18 de septiembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:4586, de 05 de junio de 2014, ECLI:ES:TS:2014:2379, y de 06 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4592, reiterando la doctrina de la sentencia de 03 de abril de 2008, ECLI:ES:TS:2008:1658.

³¹ Vid. STS de 26 de mayo de 2017, ECLI:ES:TS:2017:2122, en la que el Tribunal rechaza la nulidad de la liquidación del IS derivada de un procedimiento de comprobación limitada de un determinado período, que trae causa directa de una regularización de períodos anteriores practicada por la Inspección de Tributos, que incidía de forma directa en el ejercicio comprobado por los órganos de gestión, habida

cuenta de la conexión directa entre unos y otros periodos impositivos, inseparables en cuanto que la disminución de las bases imponibles negativas a compensar así como la regularización de las existencias realizadas en el procedimiento inspector, necesariamente influían en el ejercicio objeto de la comprobación limitada. A juicio del recurrente, en aplicación del principio de regularización íntegra, ésta debió haberse llevado a cabo en el seno del procedimiento de inspección, mediante la ampliación de actuaciones, pretensión que, como indicamos en el texto, es rechazada por el Tribunal.

³² A ello añade que las actuaciones inspectoras estaban teniendo una duración excesiva (más de tres años), y en tales condiciones acordar una ampliación al ejercicio 2006, con examen completo de la contabilidad, hubiera sido contraproducente puesto que necesariamente habría supuesto que se hubiera excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con riesgo de prescripción de los ejercicios inspeccionados, dejando inútil todo el trabajo desarrollado hasta entonces

Pues bien, a esta regla el Tribunal Supremo, en su sentencia de 25 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3705), la ha denominado “ *regla procedimental de unidad de acto*” ³³, de modo que cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección, dichas cuestiones deben ser resueltas en el citado procedimiento, sin que quepa mantener la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo, por ejemplo, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos; que es lo que venía sucediendo en las regularizaciones relacionadas con la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por haber sido incorrectamente repercutidas, en las que surge un ingreso indebido que ahora, en aplicación de la citada “regla de unidad de acto”, genera un derecho a su devolución que debe reconocerse en el seno del propio procedimiento de inspección, sin que sea procedente el inicio, ya sea de oficio o a instancia de parte, del procedimiento de devolución de ingresos indebidos ³⁴. Como recuerda el Alto Tribunal, tanto el [artículo 14 del RGRVA \(RCL 2005, 1069\)](#), como el 129 del RGGIT, se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas; cuestión distinta es cuando “existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva –si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005–, de obtener la devolución de dichas cuotas” ³⁵. Ciertamente, el [artículo 14.2 c\)](#) del RGRVA no establece a través de qué mecanismo se debe realizar el reconocimiento de la devolución en los casos en los que sea la Administración la que, en el seno de un procedimiento, generalmente de inspección, declara incorrectamente repercutida una cuota del IVA, pero, a juicio del Tribunal, “interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó”. Es necesario, pues, rechazar la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) “cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia

directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección”³⁶. Ello implica, y aquí aparece la principal novedad respecto de la doctrina que venía aplicándose, que cuando dicho análisis no se haya efectuado, lo procedente es la “*retroacción de actuaciones*” en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración “regularice la situación tributaria no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó”³⁷, y ello con independencia de la complejidad que pueda entrañar la comprobación de los requisitos exigidos, ya sea por el hecho de la participación de tres sujetos distintos: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria, o por la dificultad añadida que puede suponer el que los remitentes de las facturas tributen por el régimen simplificado del IVA; y con independencia de que concurra una situación de fraude o abuso³⁸, que debería dar lugar –si procede–, “al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido. En otras palabras, la regla procedimental de unidad de acto –que, conforme hemos expresado, entendemos procedente–, no puede subordinarse a la etiología material que, en cada caso, pueda subyacer al eventual derecho a la devolución”³⁹.

33 Expresión reiterada en las sentencias de 10 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3287, y de 17 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3263. Ciertamente, el TEAC en 2017, mediante su resolución 3516/2014, ya aludía a que la Administración debió “en unidad de acto” examinar el cumplimiento de los requisitos para reconocer el derecho a la devolución.

34 En las primeras sentencias en las que se abordó esta problemática, el Tribunal no consideró razonable, por los graves perjuicios que se ocasionaban al contribuyente, el criterio aplicado por la inspección consistente en practicar liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio, una vez restablecida la situación y adquirida firmeza la liquidación, del derecho del vendedor a solicitar la devolución de ingresos indebidos, por lo que, aún sin formular expresamente el principio de íntegra regularización, ante el hecho cierto de que el adquirente soportó la repercusión de unas cuotas que no podía deducir, y con la normativa entonces vigente, consideró como solución más favorable para el contribuyente que la inspección se limite a declarar “la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores”, considerando procedente la regularización practicada pero sin nueva liquidación por IVA (Vid. SSTS de 03 de abril de 2008, ECLI:ES:TS:2008:1658; de 18 de septiembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:4586; de 5 de junio de 2014, ECLI:ES:TS:2014:2379; y de 6 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4592).

35 STS de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705, FD SEGUNDO.

36 STS de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705, FD SEGUNDO; argumentos reiterados en STS de 10 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3287. FD SÉPTIMO; STS de 17 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3263, FD OCTAVO, y STS de 2 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3051.

37 Vid. sentencias citadas en la nota anterior. Una doctrina que comienza a ser expresamente acogida por los tribunales superiores de justicia, vid. STSJ de Madrid de 10 de junio de 2020, ECLI:ES:TSJM:2020:4106.

38 Con ello el Tribunal Supremo rechaza la aplicación al caso concreto de la jurisprudencia comunitaria que impide a los justiciables prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (Vid.,

entre otras, las sentencias del TJUE de 28 julio 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614; de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740; y de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/106, EU:C:2017:775), y ello porque, a juicio del Tribunal, los casos de IVA improcedentemente repercutidos e indebidamente deducidos son diferentes a los que evoca la jurisprudencia de Luxemburgo, que hace referencia a situaciones en las que el IVA resulta aplicable y los contribuyentes mantienen su derecho a deducir el IVA, mientras que en el caso que nos ocupa, no procede tributar por IVA, y el obligado tributario reconoce que al habersele repercutido indebidamente unas cuotas de IVA no tenía derecho la deducción ni debía, por tanto, haberlas soportado, razón que justifica, precisamente, su petición de que les sean devueltas.

39 STS de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705, FD CUARTO.

Tal contenido del principio de regularización íntegra, indicando a la Administración el procedimiento que debe seguir para hacer efectiva la devolución de las cuotas de IVA indebidamente ingresadas, resulta respetuoso con la jurisprudencia del TJUE, según la cual corresponde a la legislación nacional arbitrar un procedimiento que permita al empresario indebidamente repercutido obtener la devolución de dicho IVA, pues, el procedimiento de reembolso no está regulado en la normativa UE, y es por tanto un procedimiento regulado por el derecho nacional⁴⁰.

40 Vid., sentencias del TJUE de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma*, C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167; de 26 de abril de 2017, *Farcas*, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302; de 11 de abril de 2019, *PORR*, C-691/17, ECLI:EU:C:2019:327; y de 2 de julio de 2020, *SC Terracult*, C-835/18, ECLI:EU:C:2020:520, entre otras.

Sin embargo, la aplicación de la citada regla procedimental de unidad de acto plantea todavía algunas cuestiones de índole práctica no resueltas definitivamente. Así, por ejemplo, cuando de su aplicación resulta la devolución de un ingreso indebido, como acabamos de ver, debería analizarse en el mismo procedimiento la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución, lo que puede verse condicionado por los medios disponibles y las facultades reconocidas al órgano que lo esté desarrollando. Los casos analizados por el Tribunal Supremo se refieren a regularizaciones llevadas a cabo en el procedimiento de inspección, un procedimiento en el que se reconocen las máximas facultades comprobadoras e investigadoras, por lo que no surge ningún impedimento para que en el desarrollo del mismo se comprueben tales requisitos. Y ello es así incluso en actuaciones de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, pues, como el propio Tribunal Supremo nos recuerda, el que nos encontremos ante actuaciones generales o parciales no debe implicar una limitación al citado principio⁴¹, siendo, pues, necesario atender “a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora”⁴². Dentro del citado ámbito material, que viene delimitado en el acto de inicio del procedimiento, sí estará obligada la Administración a ampliar las actuaciones, por ejemplo, a otros períodos impositivos distintos de aquel al que inicialmente se limitaba el alcance temporal de las mismas, y que se ven afectados fiscalmente por la regularización que se practica, pero no sería procedente la ampliación de las actuaciones a la eventual regularización respecto de una cuestión ajena a las actuaciones parciales de comprobación⁴³.

41 Véase, por todas, STS de 26 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:483, FD TERCERO; doctrina reiterada recientemente en la STS de 13 de noviembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3677, FD QUINTO.

42 Vid., SSTS de 26 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:483; de 12 de diciembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:6118, y de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705, FD NOVENO;

43 En la STS de 26 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:483, el Tribunal rechazó la pretensión de la recurrente de que en unas actuaciones inspectoras de carácter parcial, dirigidas a comprobar la procedencia de una deducción por doble imposición en el IS, se regularizase la provisión por depreciación de cartera no realizada por la recurrente; declarando al respecto que “delimitado el ámbito de actuación de comprobación parcial a verificar la corrección o no de la deducción por doble imposición, no le era exigible a la Administración Tributaria una actuación que comprendiera otras deducciones, en las que se veía obligado a ampliar el ámbito de actuación con el fin de comprobar, a los efectos del [art. 10.3](#) de la [Ley 43/1995 \(RCL 1995, 3496\)](#), la contabilidad del sujeto pasivo, para verificar el resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles”. En aplicación de la misma doctrina, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:6118, rechaza la pretensión de la recurrente de obtener una regularización tributaria completa en un procedimiento de inspección en el que la actuación inspectora se limitó a regularizar las retenciones referidas al IRPF respecto, en exclusividad, de los socios personas físicas, pero en cambio nada hizo respecto de las retenciones que si se llevaron a cabo respecto de otras personas jurídicas, cuando conforme a la [LIS \(RCL 2014, 1581\)](#) no resultaba procedente hacer retención alguna respecto de las citadas personas jurídicas, al cumplirse los requisitos que excluyen la retención. A juicio del Tribunal, “la actuación inspectora se limitó a comprobar la corrección de las retenciones realizadas respecto de los dividendos repartidos entre los socios, limitando su alcance, en tanto que comprobó que se había realizado la retención respecto de los dividendos repartidos a las personas jurídicas, a los socios personas físicas y respecto, obviamente, al IRPF. La exclusión de la obligación de retener respecto de las personas jurídicas, como antes se ha puesto de manifiesto, venía sometido a determinados requisitos, no es una exclusión automática. Así las cosas, cuando no consta que durante el procedimiento inspector la entidad obligada a la retención solicitara la regularización completa que ahora pretende, y que se solicitó por vez primera respecto de la retención a las personas jurídicas en vía económico administrativa, no le era exigible a la Administración Tributaria una actuación que comprendiera una regularización respecto de las retenciones a las personas jurídicas que además de exceder del alcance de la inspección, resultaba desde el punto de vista sustantivo inútil y superflua”.

En aplicación de dicha doctrina, la STS de 5 de noviembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:7088), invocando el principio de íntegra regularización, consideró que “Si la Administración tributaria, con la regularización, cambió la calificación fiscal y la imputación temporal, atribuyendo la totalidad de los rendimientos de la operación al periodo impositivo del año 2004, debió ampliar las actuaciones al ejercicio 2005, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por el mismo hecho” (FD SEGUNDO). Asimismo, la sentencia de 10 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:8431) analizando unas actuaciones inspectoras de carácter parcial por el concepto IVA del período 2003, concluyó que “no concurre en las actuaciones inspectoras examinadas en el presente caso defecto alguno por el hecho de que la Inspección de los Tributos revisase las facturas controvertidas, aun cuando correspondieran al ejercicio 2002, dado que originaron en el impuesto sobre el valor añadido de ese ejercicio un saldo a compensar que se trasladó al impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2003, enmarcándose así su revisión y examen dentro del alcance parcial de las actuaciones inspectoras comunicado para ese ejercicio”.

Pero, como hemos apuntado anteriormente, también encontramos resoluciones en las que se invoca la vigencia del principio de regularización íntegra en

procedimientos de comprobación desarrollados por los órganos de gestión, ya sea en el procedimiento de verificación de datos⁴⁴, como en el de comprobación limitada⁴⁵, e, incluso en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación⁴⁶, y es en relación con estos procedimientos donde se han señalado los principales obstáculos para la efectiva operatividad del mismo, dadas las restricciones de las facultades y medios que la Administración puede utilizar, especialmente las limitaciones establecidas por el [artículo 136](#) de la LGT⁴⁷. Así lo ha entendido recientemente el TEAC en una Resolución de 26 de febrero de 2020 (criterio aún no reiterado por lo que no constituye doctrina vinculante), en la que sostiene que “es necesario establecer matizaciones derivadas de la propia naturaleza de los procedimientos tributarios en el seno de los cuales se adoptan las decisiones que conducen a las situaciones planteadas en este supuesto”, y, en una discutible interpretación de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, niega la posibilidad de declarar en el propio procedimiento de comprobación limitada el derecho a la devolución de las cuotas del IVA incorrectamente repercutidas, pues, “el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas”, afirmando que “No existe, en el procedimiento de comprobación limitada, cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos”. El Tribunal, acoge, como no podía ser de otra forma, la formulación sustantiva del principio de regularización íntegra, que en el caso concreto se manifiesta en la obligación de la Administración de comprobar si se dan los requisitos exigidos para el reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas⁴⁸, pero matiza las consecuencias derivadas de la denominada perspectiva procedimental, concluyendo que en el procedimiento de comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado. Todo ello, “sin perjuicio de que la Administración, en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo. Dicho procedimiento de comprobación, que debería iniciarse de oficio, es el cauce procedimental que este Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización única y el respeto al principio de neutralidad, de necesaria compatibilidad con la escrupulosa observancia de los límites a los que la actuación administrativa debe sujetarse, según la configuración que, de sus procedimientos, hace el ordenamiento jurídico vigente”, concluyendo que “procede confirmar la liquidación practicada por la Administración sin perjuicio de que, firme la misma, y para el caso de que la Administración no haya seguido, de oficio, el curso de acción al que antes se hizo referencia, iniciando el correspondiente procedimiento para la constatación y, en su caso, acuerdo de reconocimiento de la procedencia de la devolución de ingresos indebidos, pueda el interesado instar un

procedimiento de rectificación de autoliquidación para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que será tramitada por los órganos que resulten competentes de acuerdo con lo señalado en el artículo 129.4 del RGAT y respetando, en todo caso, el límite temporal determinado por la prescripción de dicho derecho y la posible interrupción de la misma”.

44 Vid. STS de 15 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3264, en la que se sostiene la regularización íntegra de una autoliquidación del IRPF llevada a cabo en un procedimiento de verificación de datos.

45 Vid., entre otras, las SSAN de 30 de junio de 2017, ECLI:ES:AN:2017:2790 y de 21 de noviembre de 2019, ECLI:ES:AN:2019:4496, en las que se aplica el principio de regularización íntegra en un procedimiento de comprobación desarrollado por la Oficina de Gestión Tributaria; o las resoluciones del TEAC 3545/2011, de 19 de febrero de 2015, reconociendo el derecho a la regularización completa en una liquidación por IVA practicada por los órganos de gestión, y 2449/2017, de 26 de febrero de 2020, que niega la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado en un procedimiento de comprobación limitada.

46 Vid. SAN de 21 de noviembre de 2019, ECLI:ES:AN:2019:4496, referida a una resolución denegatoria de una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS.

47 Vid. ÁVILA GUZAMN, S. (2018), para quien el procedimiento de comprobación limitada no permite efectuar una regularización completa respecto a todos los conceptos tributarios a los que afectan los hechos comprobados, lo que produce inseguridad jurídica al administrado, y una ineficacia para la Administración, que no puede cumplir con sus principios constitucionales (p. 44).

48 Vid., en este sentido las Resoluciones 3545/2011, de 19 de febrero de 2015; 3516/2014, de 14 de diciembre de 2017 y 5359/2016, de 15 de julio de 2019.

En nuestra opinión, las matizaciones que introduce el TEAC, en función de la naturaleza del procedimiento de comprobación limitada, y las consecuencias que extrae, implican en la práctica una derogación en este ámbito del principio de regularización íntegra en los casos de cuotas del IVA incorrectamente repercutidas. Confirmar la liquidación de la Administración, que se limita a determinar la no deducibilidad de las cuotas indebidamente soportadas, con la obligación del consiguiente ingreso, más intereses de demora, prolongar dicha situación hasta la firmeza de la misma para, una vez producida, poder iniciar un nuevo procedimiento de devolución de ingresos indebidos, con respeto del límite temporal determinado por la prescripción de dicho derecho, no supone, precisamente, adoptar la solución más favorable para el interesado, reiteradamente reclamada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde la sentencia de 4 de abril de 2008, y nos retrotrae a aquellas criticadas prácticas administrativas a las que nos referíamos al principio de este trabajo .

El propio TEAC en casos análogos, en los que en el procedimiento no se reconoció el derecho a la devolución del ingreso indebido, ha aplicado una solución distinta, más favorable al contribuyente, concluyendo que “al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante”⁴⁹, criterio éste que fue corregido por la Audiencia Nacional que, en su sentencia de 30 de junio de 2017

(ECLI:ES:AN:2017:2790), interpretando la jurisprudencia del Tribunal Supremo con un criterio bastante más amplio, concluye que una vez que se reconoce que las cuotas fueron indebidamente repercutidas lo que procede es la devolución de las mismas.

49 Resolución 3545/2011, de 19 de febrero de 2015. Criterio reiterado en la Resolución 3516/2014, de 14 de diciembre de 2017, en la que se declara que “No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente”.

Ampararse en una supuesta falta de competencia de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación limitada para verificar si las cuotas que han sido indebidamente repercutidas al sujeto comprobado han sido ingresadas por quien indebidamente las repercutió es un argumento, en nuestra opinión, discutible, pues, dicha verificación, en la mayoría de los casos se trata de un dato que ya obra en poder de la Administración y al que tiene fácil acceso, y, en sentido estricto, no forma parte, desde un punto de vista sustancial, del objeto del procedimiento de comprobación limitada, cuyo resultado ya ha quedado plasmado en la regularización de las cuotas del IVA indebidamente deducidas. De lo que se trata ahora es de comprobar si concurre uno de los requisitos exigidos por el [artículo 14.2](#) del RGRVA para el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de un ingreso que, según el procedimiento de comprobación limitada desarrollado, es indebido, reconocimiento que, como el [artículo 15](#) del RGRVA establece, podrá tener lugar en un procedimiento de aplicación de los tributos, sin que a estos efectos se excluya ninguno de ellos. Cuando la Administración comprueba los requisitos para declarar el derecho a la devolución de ingresos indebidos no está llevando a cabo actuaciones propias del procedimiento de comprobación limitada que se esté desarrollando, sino que, como consecuencia de los efectos que se derivan de dicha comprobación, como solución más favorable para el interesado, dentro del mismo procedimiento de comprobación limitada, lo que realiza, desde un punto de vista sustancial, son actuaciones propias del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por lo que no deberían verse afectadas por la limitaciones que afecten al procedimiento de comprobación limitada.

A estas consideraciones podría añadirse la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración en conexión con el principio de regularización íntegra, según la cual le es exigible a la Administración “una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos

reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”⁵⁰.

⁵⁰ STS de 17 de abril de 2017, ECLI: ES:TS:2017.1503; consideraciones reiteradas en las sentencias de 17 de septiembre de 2020, ECLI: ES:TS:2020:2921, y de 15 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3264, entre otras.

IV. Aplicaciones sustantivas del principio de regularización íntegra por la sala tercera del Tribunal Supremo

1. Regularización de la deducción de cuotas del IVA indebidamente repercutidas y reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos

Como ya hemos apuntado anteriormente, fue en relación con el IVA donde el principio de regularización íntegra comenzó su andadura, debiendo reconocerse el importante papel que han jugado en este largo proceso las exigencias derivadas del principio de neutralidad del impuesto, tal y como este aparece delimitado por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del TJUE, y su objetivo de liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de sus actividades económicas. En concreto, el origen de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de regularización íntegra se encuentra en las regularizaciones practicadas respecto de las deducciones de cuotas de IVA soportadas indebidamente como consecuencia de una repercusión improcedente. Se trata de situaciones en las que el sujeto soporta una cuota de IVA y procede a su correspondiente deducción. Posteriormente, en un procedimiento de comprobación se concluye la improcedencia del devengo del impuesto y, consecuentemente, de su repercusión⁵¹. Los supuestos analizados por el Tribunal Supremo en los recursos de casación que se han planteado se refieren a cuotas soportadas en la adquisición de inmuebles que, posteriormente, la Administración considera no procedentes por estar la operación exenta o no sujeta al IVA y gravada por el ITP⁵²; o bien a casos de adquisición de inmuebles en proindiviso, en los que, incorrectamente, se procede a la repercusión del IVA a quienes no son sujetos pasivos, los comuneros⁵³; o a supuestos de cuotas indebidamente repercutidas por no acreditar la realidad de los servicios prestados o apreciar la Administración la existencia de simulación y, en consecuencia, la no realización del hecho imponible⁵⁴. Pendientes de resolver en el momento en que se escriben estas páginas están los Autos de 16 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:5575A); y de 11 de junio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4441A), en los que se admiten sendos recursos de casación que reiteran la misma cuestión, en esta ocasión referida a la deducibilidad parcial del IVA soportado por la compra de un inmueble que ha sido calificado como vivienda en vez de local de negocio y a la no deducibilidad de cuotas soportadas por no considerar probados los servicios declarados. En todos estos casos al tratarse de una cuota repercutida legalmente improcedente, de acuerdo con el [artículo 94.3](#) de la [Ley del IVA \(RCL 1992, 2786\)](#), no procederá su deducción⁵⁵. La Administración, en el procedimiento de regularización, se limitaba a la práctica de la correspondiente liquidación por el importe de las cuotas indebidamente deducidas, exigiendo su ingreso más los

correspondientes intereses de demora. Los efectos colaterales de la regularización, es decir, la calificación de indebido del ingreso de la citada cuota improcedentemente repercutida, quedaban al margen del procedimiento, debiendo el interesado recurrir a un procedimiento distinto y posterior, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, para hacer efectivo el citado derecho. En un principio, ante las dificultades que la normativa vigente en el momento planteaba, el Tribunal Supremo trató de evitar la doble imposición para el contribuyente y el enriquecimiento injusto de la Administración que dicha situación provocaba –como consecuencia de que Hacienda consume un doble cobro por el mismo concepto, el del vendedor, cuando ingresa la repercusión, y el del comprador, a quien se deniega la deducción y se le exige su ingreso–, mediante una peculiar manera de reconocer el derecho a la devolución, pues se limitaba a establecer, como solución más favorable para el contribuyente, que la inspección refleje la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores, considerando procedente la regularización practicada pero “sin nueva liquidación por IVA”, lo que en la práctica equivale a la compensación de la liquidación por las cuotas indebidamente deducidas con la devolución de las mismas.

51 La aplicación de la doctrina de la regularización íntegra exige que se trate de cuotas incorrectamente repercutidas y, como consecuencia de ello, indebidamente deducidas por quien las soportó, no siendo aplicable cuando la repercusión es correcta, por lo que no se genera ningún ingreso indebido, pero el sujeto pasivo no tiene derecho a la deducción, por ejemplo, por razón de su actividad, sujeta y exenta, vid., SAN de 11 de octubre de 2019, ECLI:ES:AN:2019:3809, FD SEXTO.

52 Vid. SSTS de 3 de abril de 2008, ECLI:ES:TS:2008:1658; de 5 de junio de 2014, ECLI:ES:TS:2014:2379; de 6 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4592; y de 7 de octubre de 2015, ECLI:ES:TS:2015:4300.

53 Vid. SSTS de 18 de septiembre de 2013, ECLI:ES:TS:2013:4586; de 22 de enero de 2014, ECLI:ES:TS:2014:314; de 23 de enero de 2014, ECLI:ES:TS:2014:432; de 02 de octubre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:3729; de 23 de octubre de 2014, ECLI:ES:TS:2014:4286; de 05 de febrero de 2015, ECLI:ES:TS:2015:305.

54 Vid. SSTS de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705; de 10 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3287; de 17 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3263; y de 2 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3051.

55 El actual [artículo 94.3 LIVA \(RCL 1992, 2786\)](#) dispone que en ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda.

Posteriormente, ante la nueva regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, se consideró que lo que debía hacer la Administración en estos casos era iniciar de oficio un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, solución que, como hemos visto en epígrafes anteriores, a juicio del Tribunal Supremo tampoco satisface las exigencias derivadas del principio de regularización íntegra, por lo que, ya en sentencias más recientes, distinguiendo entre el contenido sustancial y procedimental del citado principio, se formula la regla procedimental de “*unidad de acto*”, de acuerdo con la cual la regularización que se practique deberá

contener dos actuaciones diferenciadas, por un lado eliminar la deducción del IVA indebidamente soportado, y por otro, tras comprobar que concurren los requisitos previstos en el [artículo 14.2.c](#) del RGRVA, acordar en unidad de acto –esto es en sede del procedimiento de inspección– la devolución de esas cuotas al mismo contribuyente que soportó la repercusión y en el importe efectivamente ingresado a la Hacienda Pública⁵⁶.

⁵⁶ Esta es la doctrina sentada en las sentencias de 25 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3705; de 10 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3287; de 17 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3263; y de 2 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3051.

2. Regularización del IVA devengado en las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y operaciones con inversión del sujeto pasivo: obligación de regularizar la deducción de las cuotas autorepercutidas y cálculo de los intereses de demora

El conjunto de operaciones enunciadas en este epígrafe tienen una característica común, en todas ellas el sujeto pasivo del IVA es el destinatario de la operación, adquirente o importador de los bienes o destinatario del servicio, que, en consecuencia, está obligado a liquidar la cuota devengada por la operación de la que es sujeto pasivo y, al mismo tiempo, en tanto que empresario o profesional, goza del derecho a la deducción de las mismas cuotas, derecho que de acuerdo con la redacción actual del [artículo 98](#) de la LIVA nace, en todo caso, con el devengo⁵⁷, por lo que puede ejercitarse en la misma declaración en la que se han liquidado como cuotas devengadas o en la declaración del período en el que se ha devengado el IVA a la importación. Los asuntos analizados por el Tribunal Supremo hacen referencia a regularizaciones de la situación de obligados tributarios que no liquidan las cuotas devengadas en las citadas operaciones ni proceden a su deducción, practicándose por la inspección liquidaciones en las que, generalmente, se regulariza tanto el IVA devengado no consignado en las declaraciones de las operaciones realizadas, como la deducción del IVA “autorepercutido”. Con ello, según la Administración se cumple con las exigencias del principio de íntegra regularización. Pero, a continuación, se procede a exigir intereses de demora desde el momento en que debieron ingresarse las cuotas hasta la fecha del acta o hasta la fecha en que debió dictarse el acuerdo liquidatorio, prescindiendo así del hecho de que, como acabamos de advertir, la misma cuota, devengada y “autorepercutida”, por lo tanto soportada, debe hacerse constar en la misma declaración-liquidación, lo que, sin duda, debe afectar a la exigencia de intereses de demora.

⁵⁷ La redacción original del [art. 98.2](#) de la Ley 37/1992, sometía las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias, los autoconsumos internos y los supuestos de inversión del sujeto pasivo en la persona del adquirente a la regla especial del nacimiento de la deducción en función del ingreso efectivo de las cuotas, lo que daba lugar al conocido “*decalage*”, que obligaba a efectuar la deducción en el período de liquidación siguiente a aquél en que se hubieran declarado, como cuotas devengadas, las cuotas que, simultáneamente, eran cuotas soportadas para un mismo sujeto pasivo. A partir de la entrada en vigor de la [Ley 42/94 \(RCL 1994, 3564\)](#), se modifica la redacción del art. 98.2, distanciándose de la regulación anterior, por lo que la regla especial de nacimiento del derecho a deducir en función de la fecha de ingreso quedó limitada a las importaciones de bienes, si bien luego fue también derogada por la [Ley 51/2007 \(RCL 2007, 2354\)](#).

Así lo ha entendido el Tribunal Supremo para quien, en estos supuestos, concretamente en los casos de inversión del sujeto pasivo, “procede atender a todos los componentes –IVA devengado e IVA soportado deducible– que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación”⁵⁸, y ello con independencia del cumplimiento o no de todos los requisitos formales exigidos para el ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas⁵⁹ o de la existencia o no de buena fe en quien expide la factura⁶⁰. En consecuencia, y siempre que se tenga el derecho a la deducción del 100 por 100, “la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente”, por lo que, en estos casos, no procede la exigencia de intereses de demora⁶¹.

⁵⁸ Sentencia de 25 de marzo de 2009, ECLI:ES:TS:2009:2229,

⁵⁹ Viene aquí el Tribunal Supremo a dar acogida a la jurisprudencia del TJUE sobre el principio de neutralidad y el derecho a la deducción en el IVA, citando al efecto las sentencias de 14 de febrero de 1984, *Rompelman*, 268/83; de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/República Francesa*, 50/87; de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros*, C-286/94 y de 30 de marzo de 2006, *Undenkanpungin Kaup* C-184/04; y especialmente la sentencia de 8 de mayo de 2008 *Ecotrade SpA C* -95/07 y C-96/07, en la que ha considerado improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate.

⁶⁰ Acogiendo así la jurisprudencia del TJUE según la cual, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura (sentencia de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C138/12, EU:C:2013:233, apartado 27 y jurisprudencia citada). En caso de entregas de bienes a las que sea aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios ligado al ejercicio del derecho a devolución queda eliminado. En efecto, si bien el sujeto pasivo destinatario de esas entregas es deudor del IVA soportado, puede, en principio, deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft*, C691/17, EU:C:2019:327, y de 2 de julio de 2020, *SC Terracult*, C-835/18, ECLI:EU:C:2020:520).

⁶¹ Referidas a casos similares, se reiteran los mismos argumentos y fallo en las SSTS de 10 de marzo de 2011, ECLI:ES:TS:2009:2229; de 03 de junio de 2011, ECLI:ES:TS:2011:3702; y de 7 de octubre de 2011, ECLI:ES:TS:2011:6789.

La misma doctrina y sentido del fallo reitera posteriormente respecto de las operaciones asimiladas a las importaciones no liquidadas por el sujeto pasivo, consistentes en la salidas de productos objeto de Impuestos Especiales desde el depósito fiscal con destino a distintas fábricas y depósitos fiscales. Así en un grupo de sentencias, encabezado por la de 24 de septiembre de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:5269)⁶², en la que por primera vez se alude de forma expresa al principio de regularización íntegra, vuelve a recordar que la Administración viene obligada a la regularización de forma global incluyendo “todos los aspectos favorables y desfavorables al sujeto pasivo”, no considerando comprensible una mera regularización parcial en la parte que beneficia a la Administración

–únicamente por la falta de ingreso de las cuotas del IVA devengadas– y no incluir al mismo tiempo el importe del impuesto deducible derivado de las mismas operaciones en el mismo período de liquidación. Al igual que en los casos de inversión del sujeto pasivo, el tribunal concluye que el IVA devengado que le pudiera ser exigido al obligado tributario debía ser compensado de manera automática con un importe de igual cuantía en concepto de cuota soportada deducible y en el mismo periodo de liquidación, no resultando de ello cuota alguna a ingresar, por lo que al no existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, tampoco cabe la exigencia de intereses de demora.

⁶² Sobre el mismo asunto se dictaron, también, las sentencias de 27 y 28 de septiembre de 2010, ECLI:ES:TS:2010:5231, ECLI:ES:TS:2010:5301. Referidas a distintos asuntos, todos relacionados con la salida de productos de depósitos fiscales y abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, sin presentar la correspondiente declaración, y planteando la misma cuestión relacionada con la obligación de practicar una regularización íntegra, que incluya la deducción de las cuotas devengadas y la no exigencia de intereses de demora son las sentencias de 26 de enero de 2011, ECLI:ES:TS:2011:379; de 22 de diciembre de 2011, ECLI:ES:TS:2011:8670; y de 18 de octubre de 2012, ECLI:ES:TS:2012:6987. La misma doctrina se aplica por la sentencia de 12 de enero de 2012, ECLI:ES:TS:2012:737, a un supuesto en el que lo que se produce es un incremento de la base imponible a los efectos del IVA asimilado a la Importación devengado, que, por aplicación del principio de regularización íntegra, debe tener como consecuencia inmediata el incremento de la base imponible del IVA asimilado a la importación deducible en el mismo periodo, lo que implica la inexistencia de cuotas de IVA dejadas de ingresar o ingresadas tardíamente.

En la sentencia de 24 de junio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:2838) nuevamente se recurre a la misma doctrina, que ahora se aplica a un supuesto de recalificación por parte de la inspección como adquisiciones intracomunitarias de compras interiores, regularización en la que la Administración liquida como adquisiciones intracomunitarias el IVA devengado sin admitir la deducción del IVA soportado por tales operaciones al no concurrir los requisitos formales fijados legal y reglamentariamente para ello, lo que, a juicio del Tribunal Supremo, supone desconocer el principio de íntegra regularización de la situación tributaria de la entidad inspeccionada y vulnerar el principio de neutralidad del IVA. A tal efecto de nuevo se recuerda por el tribunal la jurisprudencia del TJUE sobre la exigencia por los Estados miembros de requisitos formales para poder ejercitar el derecho a la deducción⁶³, declarando que “en el marco del régimen de autoliquidación, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales”.

⁶³ Cita a estos efectos la sentencia de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13), apartado 39.

Finalmente, hay que referirse a las regularizaciones practicadas en supuestos en los que el sujeto pasivo no liquida el IVA correspondiente a las operaciones de importación, que han planteado el mismo tipo de cuestiones, resueltas por el Tribunal Supremo extendiendo también a estos casos su doctrina sobre la íntegra regularización. Así, en la sentencia de 10 de mayo de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:3198) recuerda que la regularización ha de alcanzar, no sólo a la

cuota del IVA a la importación no liquidada, sino, también, a la pertinente deducción, en su caso. No obstante, la especificidad que presentaba el IVA a la importación, liquidado e ingresado en la Aduana⁶⁴, y su posterior deducción en la declaración liquidación del período correspondiente, provoca que en estos casos sí puedan exigirse intereses de demora, pues sí puede producirse un perjuicio financiero a la Hacienda Pública, pero no por el período que va desde la finalización del plazo voluntario de pago hasta la fecha del acta, como pretende la inspección, sino “debiendo liquidarse por el periodo comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que, por el mecanismo propio del impuesto sobre el valor añadido, correspondía deducir aquella cuota”, o, lo que es lo mismo, “por el periodo de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración”. En caso de que el sujeto afectado estuviese sometido a períodos de liquidación mensual, y teniendo en cuenta que las declaraciones en las que se puede deducir las cuotas de IVA soportado se presentan el día 20 del mes siguiente –o el 30 si es el mes de diciembre–, ello impide que, en estos casos, como aclaró la sentencia de 23 de diciembre de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:7394), la exigencia de intereses de demora no pueda ser por un plazo superior a un mes⁶⁵. Para los períodos trimestrales, donde las declaraciones que permiten deducir las cuotas de IVA soportado se presentan, también trimestralmente, el período máximo susceptible de generar intereses de demora sería distinto.

⁶⁴ La [ley 28/2014, de 27 de noviembre \(RCL 2014, 1582\)](#), modificó el [artículo 167](#) de la LIVA regulando el nuevo régimen de diferimiento, que abre la posibilidad de ingresar las cuotas de IVA previamente liquidadas por las Aduanas mediante la inclusión de su importe en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciba la liquidación practicada por la Aduana. La resolución del TEAC de 9 de junio de 2020 (RG5577/2020), en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, considera aplicable su doctrina sobre la regularización íntegra en los procedimientos de inspección del IVA a la importación iniciados con posterioridad a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

⁶⁵ Al plantear la misma cuestión, la misma doctrina se reitera en las sentencias de 4 de mayo de 2011, ECLI:ES:TS:2011:2709; y de 5 de diciembre de 2011, ECLI:ES:TS:2011:8335. Dicha doctrina ha sido expresamente acogida por el TEAC, entre otras, en sus resoluciones de 23 de octubre de 2014 (RG 2078/2011 y 2082/2011) y 24 de noviembre de 2016 (RG 872/2013 y 873/2013), en las que se declara que cuando la Administración tributaria regularice el IVA devengado en las importaciones de bienes debe admitirse, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora.

Para completar estos comentarios sobre las consecuencias de la regularización íntegra del IVA en las operaciones de importación, conviene hacer referencia al criterio reiterado del TEAC en contra de aplicar el citado principio en los casos en los que el sujeto pasivo no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, pues, en tales supuestos, no se presentan autoliquidaciones periódicas en las que proceda la deducción del IVA soportado, debiendo proceder a la solicitud de su devolución a través del procedimiento especial previsto en el [artículo 119](#) de la LIVA, solicitud dirigida al Estado Miembro en el que fueron realizadas las

operaciones, ante las autoridades del Estado Miembro de establecimiento, dentro de unos plazos y con un contenido determinado, a fin de que se inicie un procedimiento administrativo de cooperación en el que se compruebe la efectividad del derecho⁶⁶.

⁶⁶ Vid. las resoluciones del TEAC de 25 de octubre de 2018, RG 5353/2015; y de 20 de noviembre de 2018, RG 5632/2015.

3. La regularización de las actividades no declaradas y de las actividades ocultas al fisco y la obligación de una regularización íntegra

La necesidad de atender a todos los componentes que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación es una exigencia del procedimiento inspector que ya se proclamaba por el Tribunal Supremo en la sentencia de 29 de septiembre de 2008 (ECLI:ES:TS:2008:5256) –antes, incluso, de referirse expresamente al principio de regularización íntegra– en la que abordó un supuesto en el que una entidad local no liquidó el IVA en unas obras de urbanización, por entender que no se encontraban sujetas al tributo, sin que, consecuentemente, dedujera el IVA soportado. La Inspección, en cambio, consideró que el Ayuntamiento sí tenía la condición de empresario y sujeto pasivo del IVA, procediendo a la regularización de todo el IVA devengado en los períodos no prescritos, pero en cuanto a la deducción del IVA soportado, rechazó la de las cuotas cuyo derecho a deducir consideraba caducado por haber transcurrido el plazo previsto para efectuarla.

Para la sentencia ahora comentada, esa obligación de atender a todos los componentes que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación afecta al IVA devengado y al IVA soportado deducible. Incluso para la propia Administración, la regularización del IVA devengado y soportado en un mismo período parece la lógica consecuencia de la obligación de una regularización completa⁶⁷, pero supeditando dicha regularización al cumplimiento de todos los requisitos establecidos para el ejercicio del derecho a la deducción. Sin embargo, el Tribunal, recurre a la jurisprudencia del TJUE sobre la importancia de principios básicos del impuesto⁶⁸, tales como el principio de neutralidad y el derecho a deducir, y considera que “aducir en estos casos la caducidad significaría desconocer el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas, derecho que forma parte indisociable del mecanismo de liquidación de este impuesto, todo ello para alcanzar la plena neutralidad del IVA”. Consideraciones a las que cabría añadir la reciente jurisprudencia del TJUE en su sentencia de 2 de julio de 2020, *SC Terracult*, C-835/18 (ECLI:EU:C:2020:520), aportando nuevos criterios interpretativos de los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad, criterios que exigen la flexibilización de los efectos de la firmeza de las liquidaciones y de la prescripción de los plazos que no pueden extenderse a circunstancias nuevas que ni fueron ni pudieron haber sido objeto de revisión, puesto que no concurrían en el momento pertinente. Al igual que hará en otras situaciones respecto de los requisitos formales del derecho a la deducción, el Tribunal Supremo rechaza ahora que una aplicación estricta y literal de los requisitos temporales establecidos para su ejercicio puedan suponer un obstáculo para la íntegra y

completa regularización de la situación tributaria del obligado tributario.

67 Vid. las resoluciones del TEAC de 20 de noviembre de 2018, RG 1036/2015, reconociendo que “en aplicación del principio de regularización íntegra, las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para su entrega a los socios del programa, que no se dedujeron porque se consideró que se entregaban a título gratuito (artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA), han de calificarse como deducibles e incluirse como tales en los acuerdos de liquidación dictados, como así se ha hecho”, y la de 24 de junio de 2020, RG 5445/2016, referida a un supuesto de aplicación del régimen de estimación indirecta.

68 Además de advertir que en un caso como el de autos no procede alegar la caducidad del plazo, pues, para que ésta se produzca parece procedente exigir que el titular del derecho haya dejado, por pasividad, de ejercerlo, y “si el contribuyente no declara, por entender que no es sujeto pasivo del Impuesto, no puede sostenerse que ha despreciado su derecho al reintegro del IVA”.

A distinta conclusión llega el Tribunal Supremo cuando nos encontramos ante actividades no declaradas, no como consecuencia de una errónea calificación de las mismas, sino por encontrarnos ante actividades que se ocultan al fisco, tanto en las ventas como en las compras, respecto de las cuales se ha planteado la cuestión de si, en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre tales operaciones ocultas no facturadas, el principio de neutralidad obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario⁶⁹, deducción que ha sido negada tanto por la Administración como por algún Tribunal Superior de Justicia (STSJ de Andalucía de 20 de noviembre de 2017, ECLI: ES:TJSJAND:2017:17120), alegando que “se trata de cuotas soportadas inexistentes, como ocurre en las operaciones ocultas, que deben quedar al margen de la dinámica ordinaria de repercusión y deducción del impuesto”, concluyendo que “no se puede amparar el abuso de derecho, al pretender deducir cuotas que nunca ha soportado y convertir una práctica ilegal en el presupuesto del ejercicio de un derecho, colocándose en una posición incluso más ventajosa que el empresario o profesional que ha soportado efectivamente la repercusión de cuotas por operaciones comerciales gravadas en las que figura como destinatario”. En su sentencia de 16 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2995), el Tribunal Supremo, aceptando íntegramente las anteriores consideraciones sobre “la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas o debidas soportar en casos de fraude fiscal y toda la nueva jurisprudencia del TJUE sobre la *expulsión* del sujeto pasivo del régimen del IVA, a efectos del principio de neutralidad, cuando él mismo se sitúa *extra muros* de la disciplina comunitaria al obrar con fraude debe equipararse a éste la ocultación”, considera que la alternativa que se contempla en la cuestión que en el auto de admisión se somete a su consideración –la regularización íntegra, incluyendo el impuesto soportado en las compras–, resulta inviable, pues, a ella “habrían de ser llamados desconocidos terceros en situación jurídica también problemática, en lo que atañe a la relación comercial con el recurrente, la opacidad de todas o algunas de sus operaciones y el cumplimiento de sus obligaciones de ingreso del IVA, en su caso, espontáneamente o mediante regularización”, por lo que, para salvaguardar el principio de neutralidad que informa el sistema común del IVA, busca la solución en la aplicación al caso concreto de la doctrina que inició con la sentencia de 27 de

septiembre de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:3451)⁷⁰, en relación con la determinación de la base imponible de las operaciones ocultas de venta que, en determinadas circunstancias, debía entenderse con el IVA incluido en el precio⁷¹, por lo que anula el acto de liquidación del que trae causa el recurso, sin perjuicio de la determinación de la base imponible del modo que se ha descrito.

⁶⁹ Idéntica cuestión ha sido admitida por el ATS de 18 de julio de 2019, ECLI:ES:TS:2019:8400A, aun pendiente de resolución.

⁷⁰ Doctrina reiterada en las sentencias de 19 de febrero de 2018, ECLI: ES:TS:2018:699; de 26 de febrero de 2018, ECLI: ES:TS:2018:703; de 21 de marzo de 2018, ECLI: ES:TS:2018:1073; entre otras.

⁷¹ De acuerdo con dicha doctrina “debe entenderse incluido en el precio establecido el Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12, Tulicã y Plavosin), aun cuando se trate de una operación de venta oculta que se regulariza, cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que las partes establezcan el precio sin ninguna mención al IVA; (ii) que el vendedor sea sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) que dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria”.

4. Regularización de rentas declaradas en el IRNR que debieron declararse en el IRPF y la devolución de los ingresos indebidos por las retenciones practicadas del IRNR

De nuevo sin hacer todavía mención expresa al principio de regularización íntegra, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:7473) resuelve la cuestión planteada recurriendo a los argumentos y motivaciones que, posteriormente, se vincularán al citado principio, y que en este caso se extiende a otros impuestos distintos del IVA. El asunto hace referencia a la regularización derivada de un procedimiento inspector en el que se recalifican los pagos realizados a distintas sociedades no residentes en concepto de derechos de imagen de los futbolistas, que se califican como rendimientos del trabajo, exigiendo a la entidad pagadora el ingreso de la retención a cuenta del IRPF no practicada en su momento. Dicha recalificación convertía en indebidas las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en el momento de los hechos, IS por obligación real), sí practicadas, por el concepto de cesión de derechos de explotación comercial de la imagen. Tanto la Administración como la Audiencia Nacional entendían que al tratarse de impuestos distintos, la vía para recuperar las retenciones a cuenta del Impuesto de Sociedades (obligación real) era mediante el inicio a instancia de parte del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. El Alto Tribunal, sin embargo, a pesar de tratarse de distintos conceptos tributarios, amparándose en lo dispuesto por el [artículo 53.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril \(RCL 1986, 1537\)](#), por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y 4 y 10 del [Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre \(RCL 1990, 1968\)](#), por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, vigentes en el momento de los hechos, concluye que la Inspección tenía obligación de reconocer de oficio el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, si al final de las actuaciones así resultaba del expediente

⁷². Posteriormente, en la sentencia de 11 de octubre de 2012, ECLI:ES:TS:2012:6939, reitera la misma doctrina, pero al no poder adoptar la misma solución por razones procesales (el recurso no lo interpuso el club, sino el futbolista), sí manifiesta su criterio, en el sentido de que “una Administración que sirve con objetividad de los intereses generales, tal como dispone el artículo 103.1 de la Constitución, está obligada a iniciar el procedimiento necesario para acabar con la situación de doble tributación que se acaba de transcribir”, y dicho procedimiento no puede ser otro que el de proceder de oficio, sin necesidad de que se inste por el obligado tributario, a la devolución de ingresos indebidos.

⁷² Dicha doctrina se reitera en las sentencias de 28 de enero de 2011, ECLI:ES:TS:2011:1565 y ECLI:ES:TS:2011:477.

5. Obligación del ajuste bilateral en la regularización de gastos no deducibles por servicios inexistentes o no acreditados entre entidades vinculadas

El caso de la regularización cuestionada en la sentencia de 13 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:3677) adquiere especial relevancia por referirse a un supuesto en el que se invoca el principio de regularización íntegra en beneficio de un tercero, distinto del que es objeto de la comprobación. Esta afecta a una sociedad a la que se le negó la deducción de determinados gastos por servicios que no se consideran debidamente acreditados, así como de intereses por un préstamo calificado por la inspección como crédito comercial no susceptible de devengar intereses. En ambos casos la otra sociedad involucrada en las operaciones era una entidad vinculada. La inspección se limitó a regularizar dichos gastos, incrementando la base imponible de la sociedad que los dedujo, sin que, como reclama la parte recurrente, se procediera a la regularización de los ingresos de la sociedad vinculada con la correspondiente minoración de la base imponible. Para el recurrente en casación dicha actuación implica una “vulneración de los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, al haber realizado la Inspección una regularización incompleta y asimétrica de las citadas operaciones realizadas entre Grefusa e Ibersnacks, consistente en regularizar únicamente a la sociedad que dedujo el gasto, incrementando su base imponible en el importe del referido gasto, y no efectuar la correlativa regularización a la sociedad que computó el ingreso, disminuyendo su base imponible en el mismo importe, tal y como el [TRLIS \(RCL 2004, 640\)](#) impone en el supuesto de que la regularización hubiese venido motivada por la valoración de las citadas operaciones por su valor normal de mercado, con prohibición expresa de que pueda producirse en estos casos la tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, para el conjunto de personas vinculadas que la hubiesen realizado”.

El Tribunal Supremo reitera su doctrina sobre el principio de regularización íntegra, que extiende ahora al terreno de los ajustes bilaterales en el IS y a supuestos en los que los efectos favorables benefician a un obligado tributario distinto del que es objeto de la comprobación. A juicio del tribunal, ciertamente el [artículo 16](#) de la [LIS \(RCL 2014, 1581\)](#) contempla una aplicación del principio de regularización íntegra al prever el ajuste bilateral para las valoraciones de

operaciones vinculadas a precios de mercado⁷³, pero ello no excluye a priori la existencia de otros supuestos distintos. En consecuencia, se fija como criterio interpretativo que en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración⁷⁴.

73 No obstante, en la reciente sentencia de 15 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3283, el Alto tribunal, en interpretación del artículo 16.9.3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, concluye que “para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza”, lo que imposibilita que, en los supuestos en los que resulte aplicable el citado artículo 16, la regularización íntegra pueda llevarse a cabo en unidad de acto en el mismo procedimiento de comprobación.

74 El mismo criterio se mantiene en la sentencia de 11 de junio de 2020, ECLI: ES:TS:2020:1884, en un caso en el que la inspección recalifica un gasto del IS por considerar que, en realidad, se trata de un dividendo por la participación en el capital social de la citada entidad, es decir, una retribución a los capitales propios no deducible a efectos del referido tributo. Una vez firme dicha regularización la entidad vinculada que declaró el correlativo ingreso solicitó la devolución de ingresos indebidos, que le fue denegada por considerar prescrito el derecho. El Tribunal Supremo, en la sentencia citada, declara que “nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto” si bien, en atención a la concreta cuestión planteada, la determinación del *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción, el tribunal concluye que esa forma de conducirse –que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda Pública–, resulta determinante para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía.

No obstante la validez del principio general, en la resolución del recurso concreto el Tribunal desestima el mismo, confirmando el criterio de la sala de instancia al considerar que lo que hace la recurrente es alegar un defecto formal en las actuaciones inspectoras, y entender que correspondía a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si consideraba que le causó indefensión, habiendo quedado acreditado que la recurrente “no solicitó en ningún momento, durante la tramitación administrativa, la presencia de la entidad supuestamente vinculada, lo que debió hacer en virtud del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre los administrados y la Administración”. En nuestra opinión, esta conclusión parece contradecir, sin embargo, la propia jurisprudencia de la Sala Tercera, aludida en el FD NOVENO de la misma sentencia, según la cual cuando en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha la regularización ha de ser íntegra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento. Por lo que no debería, pues, hacerse recaer sobre el obligado tributario o tercero afectado la carga de

solicitar la regularización íntegra. Como dice SANZ GADEA, E. (2020), con quien coincidimos en este aspecto, el principio de regularización íntegra “obliga a trasladar a terceros los hechos probados en el procedimiento de aplicación de los tributos, otorgándoles el efecto pertinente a su naturaleza. No se trata, por tanto, de que la situación tributaria del tercero impida la regularización tributaria del obligado tributario en el procedimiento a la vista de los hechos probados en el mismo, sino de extraer, en relación con dicho tercero, todas las consecuencias de los hechos que fundamentan esa regularización (...) Su función es que los hechos constatados en un procedimiento de aplicación de los tributos surtan efecto respecto de todos los obligados tributarios afectados por los mismos” (p. 91).

En relación con la regularización de operaciones entre entidades vinculadas, se encuentra pendiente de resolver por el Tribunal Supremo el recurso de casación 6428/2018, admitido mediante el Auto de 8 de enero de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:19A), en el que se cuestiona: “si la Inspección tributaria está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM: Transactional Net Margin Method), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario, que evite el enriquecimiento injusto de la Administración”.

6. Regularización de los criterios de imputación temporal: la obligación de ampliar actuaciones a los períodos afectados

Otro de los ámbitos en los que la aplicación del principio de regularización íntegra ha sido especialmente reclamada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo es el relacionado con la regularización de los criterios de imputación temporal de los impuestos periódicos, cuyas consecuencias, inevitablemente, pueden extenderse a períodos distintos del que es objeto de comprobación. En tales casos, ha sido una práctica habitual de la Administración regularizar sólo aquellos períodos que la benefician, es decir, aquellos en los que se incrementa la base imponible como consecuencia de la regularización, sin extraer las lógicas consecuencias respecto de los ejercicios cuya base imponible se ve minorada en beneficio del contribuyente.

La obligación de la Administración de tomar en consideración también los efectos favorables al sujeto pasivo implica que, como el tribunal declaró en la sentencia de 5 de noviembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:7088), “Si la Administración tributaria, con la regularización, cambió la calificación fiscal y la imputación temporal, atribuyendo la totalidad de los rendimientos de la operación al periodo impositivo del año 2004, debió ampliar las actuaciones al ejercicio 2005, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por el mismo hecho”⁷⁵. Quiere ello decir que, para garantizar el principio de íntegra regularización, pesa sobre la Administración la obligación de regularizar en el marco del procedimiento

inspector no solo los ejercicios a los que se limita inicialmente el ámbito temporal de las actuaciones inspectoras sino también la de aquellos otros periodos impositivos (mediante la extensión del objeto de las mismas) que, si bien inicialmente no son objeto de comprobación e investigación, se ven afectados fiscalmente por la regularización que se practica⁷⁶.

⁷⁵ En el caso de autos el sujeto pasivo, cuando presentó su autoliquidación, consideró que la enajenación de los inmuebles, como ganancia patrimonial, había tenido un periodo de generación superior a un ejercicio fiscal, lo que le llevó a imputar parte de los rendimientos al 2004 y parte al 2005.

⁷⁶ En aplicación de esta doctrina, el TSJ de Madrid, en su sentencia de 10 de abril de 2019, ECLI:ES:TSJM:2019:2966, en un caso en el que la entidad actora aplicó en el ejercicio 2008 la deducción por provisión de despidos un año antes de ser cierta, limitándose la inspección a practicar la correspondiente liquidación por dicho ejercicio, consideró que lo procedente hubiera sido la ampliación de actuaciones a los ejercicios posteriores afectados, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por el mismo hecho.

7. La regularización del IVA soportado deducido obliga a regularizar la cuantía del gasto en el Impuesto de Sociedades

Nos encontramos aquí con supuestos en los que el principio de regularización íntegra encuentra aplicación en conceptos tributarios distintos pero dependientes en algunos de sus elementos. Así, en los casos en los que las actuaciones inspectoras conllevan la modificación del importe de las cuotas deducibles en el IVA, negando o minorando su deducibilidad, la aplicación de las reglas sobre determinación de la base imponible del IS implican un incremento del gasto en dicho impuesto. El planteamiento tanto de la Inspección como del TEAC, sin embargo, ha sido contrario a la aplicación en estos casos del principio de regularización íntegra al entender que no es posible acoger en el acuerdo de liquidación un mayor gasto cuando éste no se encuentra debidamente contabilizado, debiendo esperar a su corrección en el ejercicio en que se descubra con cargo a la cuenta «gastos de ejercicios anteriores», y únicamente cuando tenga lugar dicha inscripción contable el importe en cuestión podrá ser deducido fiscalmente. La Audiencia Nacional, en su sentencia de 26 de octubre de 2018 (ECLI:ES:AN:2018:4088), rechazó dicha manera de actuar, que desplaza sobre el contribuyente la rectificación de las declaraciones de los períodos afectados, recordando la reiterada doctrina en cuanto a que la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo ha de realizarse íntegramente y “debe hacerse con unidad del criterio que haya aplicado la inspección, de suerte que debe seguir las consecuencias fiscales de sus planteamientos respecto de una figura tributaria en cuanto incidan en otras”, por lo que “toda vez que la Inspección no admitió ser deudora del IVA, debió proceder a aplicar todas las consecuencias de su posición, entre ellas, la rectificación de la contabilidad incorrecta a fin de aplicar cabalmente el régimen fiscal correspondiente”, ordenando finalmente a la Administración que proceda a la íntegra regularización tributaria en relación al IVA deducido, en cuanto a su incidencia como gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

No conforme con dicho fallo, la representación de la Administración interpuso recurso de casación ante el TS solicitando se fije como doctrina que “como consecuencia de actuaciones inspectoras que conlleven la modificación del importe de las cuotas deducibles en el impuesto sobre el valor añadido [“IVA”], con el consiguiente incremento de gasto en el IS, el principio de regularización íntegra no abarca que dichas cuotas puedan ser admitidas como gasto fiscalmente deducible en el IS, toda vez que el principio de inscripción contable impide que tal incremento de gasto pueda ser deducido en el IS hasta que sean debidamente contabilizadas, al encontrarnos en presencia de un error contable”, recurso que fue inadmitido por el Alto Tribunal mediante su Auto de 16 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:8389A), al considerar que “existe un amplio cuerpo jurisprudencial que permite solventar la controversia, sin que se considere oportuno que esta Sala vuelva a pronunciarse, ya que la cuestión litigiosa que se suscita puede ser resuelta con arreglo con la doctrina ya sentada por su Sección Segunda, sin que parezca necesario que dicha doctrina, clara y firme, exija ser reafirmada, matizada, precisada, modificada o corregida para un supuesto como el que nos ocupa”. Valga a estos efectos la cita de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3285), en la que se rechaza el mismo planteamiento de la Administración respecto de un IVA soportado no deducible que no fue contabilizado como mayor valor de la inversión en los ejercicios de comprobación, pero que, dado que los bienes de inversión sí estaban contabilizados, se estima la pretensión de que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión se incluya en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio, fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones.

En estos casos en los que no nos encontramos ante un supuesto de ausencia de contabilización del gasto –al que habría que reconducir el [artículo 11.3.1.º LIS](#)⁷⁷ – sino en una errónea contabilización del mismo –en palabra de la Audiencia Nacional, “una mera discrepancia de criterios entre la contabilización realizada por el sujeto pasivo, que registró el impuesto en una cuenta del grupo 4 (Hacienda pública deudora por IVA), y la que, a criterio de la Inspección, procedería haber realizado, registrando el IVA soportado en una cuenta del grupo 63 (Impuesto diferido)”–, la aparente contradicción entre el principio de regularización íntegra y el de inscripción contable se resuelve, pues, con la obligación de la Administración de, a los efectos fiscales, “corregir la contabilidad” para acoger el criterio por ella sostenido, obligación que encuentra cobertura en la previsión del [artículo 131](#) de la LIS, que faculta a la inspección para, a los efectos fiscales, *rehacer* la contabilidad, cuando la misma no sea correcta, y ello tanto en materia de ingresos como de gastos, lo que permite cohonestar las exigencias derivadas de ambos principios. Así se manifestaba en 2009 FALCÓN Y TELLA, R., para quien, “cuestión distinta es que el error contable deba corregirse en la contabilidad correspondiente al ejercicio en que se detecta, ya sea aquel en que se levantan las actas, o cuando el criterio administrativo se confirma por resolución o sentencia firme. Pero ello es así únicamente en el plano contable. A efectos fiscales, si la Inspección corrige el

criterio aplicado inicialmente por el contribuyente, debe hacerlo a todos los efectos fiscales, tanto favorables como desfavorables, en relación con todos los conceptos tributarios y ejercicios sometidos a inspección” (p. 2).

⁷⁷ Vid. en este sentido FALCON Y TELLA, R. (2009), p. 2.

8. El principio de regularización íntegra y la compensación de bases imponibles negativas

La compensación de bases imponibles negativas, en cuanto que excepción al principio de independencia de ejercicios y expediente técnico que conecta y hace depender la tributación de un período de la situación tributaria de otro, resulta un marco propicio para el juego del principio de regularización íntegra, en tanto que la comprobación de un concreto ejercicio, ante la existencia de bases imponibles negativas, puede generar nuevas posibilidades que favorezcan una menor tributación del contribuyente, ya sea en el mismo período o en un período distinto. El supuesto a que nos referimos en este epígrafe, abordado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de noviembre de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:4320) es el del obligado tributario que, a efectos del IS, tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que no las compensa en el ejercicio n porque en la declaración de dicho período no existen rentas positivas que las puedan absorber, razón por la que las compensa en los ejercicios n+1, n+2... Posteriormente, al regularizarse por la inspección el ejercicio n y aparecer en dicha regularización rentas positivas, el obligado decide trasladar al ejercicio n las bases imponibles negativas inicialmente aplicadas en el ejercicio n+1 y rectificar al efecto la declaración de dicho ejercicio. A juicio de la Administración ello no es posible porque “una vez aplicadas por el contribuyente unas bases negativas en un concreto ejercicio fiscal, no es posible rectificar la autodeclaración en este punto para trasladar dichas bases negativas a otro ejercicio distinto”, ello porque así lo impide el [artículo 119.3](#) de la LGT. El Tribunal Supremo resuelve la cuestión planteada en base al principio de regularización íntegra, destacando que “la interpretación del [artículo 119.3](#) de la LGT 2003 debe cohonestarse con el principio de íntegra regularización que rige en las actuaciones inspectoras”, lo que en casos como el aquí planteado “impone que la regularización plasmada en la liquidación litigiosa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora”. En consecuencia, cuando en la liquidación resultante de la regularización se incrementan las rentas positivas inicialmente declaradas se está creando una “nueva situación tributaria” respecto de las bases negativas ya compensadas, generadora de nuevos derechos para el obligado tributario, nuevos derechos que deben ser tenidos en cuenta en la regularización practicada, que si bien no deben llevar a una aplicación directa y automática de la compensación de bases negativas, sí concede “el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que

fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud”. Todo ello sin perjuicio del derecho de la Administración a condicionar la compensación solicitada a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales se hubiese realizado en otros ejercicios fiscales diferentes.

No obstante, hay que tener en cuenta que la sentencia analizada se refiere a unos períodos en los que aun no estaba vigente el nuevo apartado 4 del [artículo 119](#) de la LGT, en vigor desde 2015, y cuya redacción plantea serias dificultades para la aplicación de la doctrina comentada⁷⁸, pues, dicho apartado, de forma expresa, impide modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos. A pesar de la literalidad del precepto⁷⁹, un relevante sector doctrinal, con el que coincidimos, defiende la prevalencia de la doctrina sobre la regularización íntegra también sobre el citado apartado 4. Así, DELGADO PACHECO ha reclamado una interpretación coherente “lo que exige que sí sea posible que la propia Administración, al menos en determinadas circunstancias, realice esa regularización completa cambiando si es necesario la aplicación o deducción inicial del contribuyente”⁸⁰. VILLAR EZCURRA, por su parte, propone una interpretación sistemática y teológica, de acuerdo con la cual, dicho apartado sólo impediría “que, iniciada una actuación administrativa de aplicación de los tributos, el obligado tributario modifique las cantidades de las partidas a compensar o deducir en el ejercicio objeto de la actuación administrativa, no porque las mismas hayan sido incorrectamente calculadas, lo que obligaría a la propia Administración a su modificación incluso de oficio, sino porque pretenda modificar las opciones previamente ejercidas sobre la compensación o la deducción y no a consecuencia del nuevo criterio de aplicación del tributo suscitado en la actuación administrativa sino, exclusivamente, para eliminar o minorar el impacto de la sanción que pudiera corresponder a la conducta del obligado tributario”⁸¹. JUAN LOZANO, en parecidos términos, escribe que “se trata de una nueva norma concebida para evitar la minoración de la base de la sanción previsible en supuestos de regularización que van a comportar un incremento de base imponible o de cuotas”⁸².

⁷⁸ Vid. MIGUEL ARIAS, SABINA DE (2019), p. 101.

⁷⁹ El TSJ de Castilla la Mancha, en su sentencia de 2 de junio de 2020, ECLI:ES:TSJCL:2020:1610, mantenido una interpretación literal del citado apartado, al considerar que “pese a la aplicación del principio de regularización íntegra, a que obedece, desde luego, el inicio del precepto – *«En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción»* –, ello no es posible llevarlo a cabo, como se dice, una vez iniciado el procedimiento de aplicación de tributos, siempre que *«tales cantidades pendientes [se insten] mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación»*». El principio de legalidad tributaria a que se refiere el artículo 31 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, en relación con la repetida [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) y las propias leyes de cada tributo, impiden aplicar principios tributarios cuando la norma legal expresamente lo impide, conforme el principio de jerarquía de las fuentes del derecho que rige en nuestro sistema jurídico y que recuerdan tanto el artículo 9.3 de la Ley Fundamental, como el [artículo 1](#) del [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#)”.

80 DELGADO PACHECHO (2020), p. 56. FALCON Y TELLA, R. (2016), por su parte, defiende una interpretación en su contexto, de acuerdo con la cual “si se inicia un procedimiento de inspección de alcance general, el mismo incluye *ope legis* la comprobación de la totalidad de compensaciones y deducciones pendientes, según ordena el párrafo 2.º del apartado 2 del nuevo [art. 66 bis](#) LGT. Por tanto, si se presenta una declaración complementaria o una solicitud de rectificación que incrementa las compensaciones o deducciones pendientes al inicio del ejercicio que va a ser inspeccionado, tal declaración complementaria o solicitud debe incorporarse al propio procedimiento de inspección general, en el que se resolverá sobre la misma. Es decir, si se solicita la rectificación de la autoliquidación de un ejercicio anterior o posterior al inspeccionado, en la medida en que ello tenga trascendencia para determinar las cantidades que pueden compensarse o deducirse en el ejercicio que se inspecciona, debe atenderse la solicitud en el propio procedimiento de inspección, con efectos tanto en la liquidación que se dicte correspondiente al ejercicio inspeccionado, como eventualmente en relación con el ejercicio cuya autoliquidación se rectifica, si fuera distinto”.

81 VILLAR EZCURRA, M., (2016).

82 JUAN LOZANO, A.M. (2018), p. 122. MONTESINOS OLTRA (2016), por su parte, escribe que “Pese a que la única finalidad proclamada por el legislador al introducir este precepto es impedir que el obligado tributario influya sobre la calificación de su conducta pretérita a efectos sancionadores una vez ya ha disfrutado del derecho a compensar o deducir cantidades pendientes, su emplazamiento en el artículo 119, –y no en el [artículo 195](#) de la LGT–, parece implicar también un veto a cualquier otro efecto” (p. 133), si bien, posteriormente, añade que “impedir la recuperación de cantidades ya aplicadas a tal efecto podría resultar excesivo en aquellos casos en que no se aprecie infracción” (p. 134).

Desde otro punto de vista, el Tribunal Supremo no sólo recurre al principio de regularización íntegra como criterio hermenéutico del [artículo 119.3](#) de la LGT, sino que amplía su alcance más allá de los procedimientos de comprobación al aplicarse en una solicitud de rectificación de autoliquidación, y lo hace prevalecer sobre los posibles efectos de los plazos para su ejercicio, al impedir que se alegue la posible preclusión temporal del derecho. Dicha doctrina ha sido expresamente invocada posteriormente por la AN en su sentencia de 21 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:4496), en un asunto similar, en el que la Administración rechazó la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el IS 2012/13, para que se incluyeran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores afectados por revalorizaciones contables indebidamente practicadas, al considerar prescrito el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones de origen de las bases imponibles negativas. La AN, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el principio de regularización íntegra, estima parcialmente el recurso anulando la resolución recurrida, sin perjuicio de que la Administración Tributaria, “con carácter previo a realizar la liquidación del ejercicio 2012/2013, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los créditos fiscales que fueron invocados respecto a ejercicios anteriores, pero sin oponer obstáculo que había precluido temporalmente, el derecho a deducir esta solicitud”.

Las particularidades que presenta el caso –en el que se entrecruzan cuestiones referidas al principio de regularización íntegra, rectificación de autoliquidaciones, compensación de bases negativas, prescripción del derecho a rectificación de autoliquidaciones y facultades de comprobación por parte de la Administración en relación con ejercicios prescriptos cuando ello tenga incidencia en ejercicios no prescriptos– han llevado a la Administración a plantear un recurso de casación contra

la sentencia de la AN, admitido por el Tribunal Supremo mediante su Auto de 16 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:5573A), con el que se pretende dar respuesta a la cuestión de “si puede solicitarse la rectificación de un ejercicio no prescrito, pero en relación con ejercicios prescritos, respecto de los cuales se solicita asimismo –en unidad de acto– la rectificación de autoliquidaciones presentadas en los últimos diez años –y que derivarían de errores en la determinación de la base imponible– a fin de permitir aflorar bases imponibles negativas que resultarían compensables en el ejercicio no prescrito antes referido” .

9. La regularización de los rendimientos del capital inmobiliario no declarados por el contribuyente debe ir acompañada, cuando proceda, de la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3264), en un procedimiento de verificación de datos que finalizó con la regularización de unos rendimientos del capital inmobiliario no declarados –derivados de un inmueble del que se había solicitado información y que figuraba en la autoliquidación del ejercicio regularizado como generador de imputación de rentas inmobiliarias en la condición de bien a disposición de su titular–; recurre al principio de regularización íntegra, al que, por primera vez conecta con el principio de buena administración, para corregir la interpretación dada por la Administración al [artículo 23.2](#) de la LIRPF, según el cual la reducción en él prevista sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados. Dicho exigencia es interpretada por la Administración en el sentido de que sólo es aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente en su autoliquidación, antes del inicio del procedimiento de comprobación. El Alto Tribunal, aceptando la distinción planteada por la sentencia de instancia entre los conceptos de declaración y autoliquidación, considera que ninguno es aplicable cuando nos encontramos en una fase de regularización en la que “la Administración está obligada a dictar la liquidación procedente, aunque el resultado sea favorable para el ciudadano contribuyente. Esta es una exigencia del Estado de Derecho que consagra nuestra Constitución en el art. 1.1. y 9.1, y que se deriva igualmente del sistema tributario que prevé el artículo 31 de la misma norma, que ha de ser "justo", añadiendo que “es evidente que, los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración”. Es, pues, el principio de regularización íntegra el que obliga a interpretar la expresión “rendimientos declarados por el contribuyente” contenida en el [artículo 23.2](#) de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, como referida a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

V. Bibliografía

ÁVILA GUZMAN, S. (2018). “La preclusividad en el procedimiento de

comprobación limitada”, *Crónica Tributaria* , 167.

DELGADO PACHECHO, A. y GARCÍA RUIZ, A., (2020). El concepto de opción en la Ley General Tributaria ([Artículo 119, apartados 3 y 4](#) de la LGT), Paper, AEDAF, 16.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2016). “La prescripción tributaria (nueva regulación)”, en *Documentos IEF*, 13.

FALCÓN Y TELLA, R. (2009). “La inscripción contable y la deducción del gasto: la Res. TEAC 18 diciembre 2008”, *Revista Quincena Fiscal*, 11.

- (2016). “Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección ([art. 119.4](#) LGT)”, *Revista Quincena Fiscal*, 3.

FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA, M. (2020). “El juego del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Actualidad Administrativa* , 4.

GARCÍA MORENO, V.A. (2015). “Obligaciones conexas y principio de regularización integral”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 8.

GÓMEZ TABOADA, J. (2016). “Las obligaciones tributarias conexas”, en BOSCH CHOLBI, J. L. (coord.) *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Wolters Kluwer Espan#a, Madrid.

JUAN LOZANO, A.M. (2013). “El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo”, *Actum Fiscal*, 71 .

- (2018). Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación y aplicación del [artículo 119.3](#) LGT), Barcelona: Lefebvre.

- (2019). “La aplicación de los tributos: la inspección tributaria”, en GARCÍA VALERA, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.) *La continuación de la reforma tributaria* , Valencia: Tirant lo Blanch.

LÓPEZ CANDELA, J.E. (2015). “El principio de íntegra regularización tributaria: su alcance y efectos con especial referencia al IVA”, *Actum Fiscal*, 106.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017). “Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas”, *Revista Quincena Fiscal*, 15-16.

MARTÍN CÁCERES, A.F. (2018). “Las obligaciones tributarias conexas en el ámbito de la función revisora de los actos administrativos en materia tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, 3.

MIGUEL ARIAS, SABINA DE (2019). Los límites de la potestad de comprobación tributaria, Madrid: Reus.

MONTESINOS OLTRA, S. (2016). “Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del [artículo 119](#) de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria* , 161.

SANCHEZ PEDROCHE, J.A. (2020). “Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* , 444.

SANZ GADEA, E. (2020). “El impuesto sobre sociedades en 2019”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 446.

VILLAR EZCURRA, M. (2016). “La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015”, *Revista Quincena Fiscal* , 9.
