

LA EXPANSIÓN DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN MATERIA TRIBUTARIA ¹

Eva M. Cordero González

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo
(España)*

Title

The expansion of the principle of full regularization in tax matters

Resumen

El presente trabajo analiza el contenido, características y distintas manifestaciones del principio de regularización íntegra en materia tributaria. Tras exponer los supuestos de aplicación jurisprudencial del principio, su fundamento y extensión en los distintos procedimientos tributarios, se profundiza en su aplicación en las denominadas regularizaciones de «doble cara», en las que la liquidación de una deuda conlleva el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Se abordan, además, los efectos del principio en el ámbito sancionador, formulándose distintas propuestas de cara a su necesaria recepción en la LGT.

Palabras clave

Principios tributarios, regularización íntegra, devolución de ingresos indebidos, obligaciones conexas, enriquecimiento injusto, infracciones y sanciones, buena administración.

Abstract

This paper analyzes the content, characteristics and different manifestations of the principle of full regularization in tax matters. After exposing the cases of jurisprudential application of the principle, its basis and extension in the different tax procedures, it analyzes its application in the so-called «double-sided» regularizations, in which the liquidation of a debt entails the recognition of the right to the refund of undue income. It

¹ El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del proyecto de investigación I+D+i del Ministerio de Ciencia e Innovación, «El desafío de una buena administración tributaria en un entorno digital». (PID2020-116096RB-I00)

also addresses the effects of the principle in the sanctioning sphere, formulating different proposals for its necessary reception in the LGT.

Keywords

Tax principles, full regularization, refund of undue income, related obligations, unjust enrichment, infringements and penalties, good administration.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 5-10-2023/Fecha de revisión: 5-12-2023

Cómo referenciar: Cordero González, E. (2023). La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (143), 25-80

SUMARIO

1. La regularización íntegra como principio en expansión

1.1. Los distintos supuestos de aplicación jurisprudencial del principio

1.1.1. Las denominadas regularizaciones «de doble cara», relativas a obligaciones conexas

1.1.2. La aplicación de gastos, deducciones, bonificaciones y demás elementos favorables al obligado en el marco de una regularización administrativa

1.1.3. El carácter preclusivo o definitivo de los procedimientos de comprobación

1.2. Los procedimientos de comprobación como marco prioritario, pero no único de la regularización íntegra

2. Regularización íntegra, obligaciones conexas y devolución de ingresos indebidos

2.1. La regularización de obligaciones conexas por incompatibilidad entre períodos

2.1.1. La formación de la doctrina de la regularización íntegra al hilo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos

2.1.2. Delimitación y consecuencias actuales del principio. La nulidad de la liquidación que no aplica la regularización íntegra

2.2. La regularización del IVA deducible con derecho a la devolución del IVA soportado indebidamente

2.2.1. Origen y antecedentes de la aplicación del principio en la regularización de las cuotas deducibles

2.2.2. La consolidación del principio tras la aprobación del RD 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa

2.2.3. Su aplicación a la comprobación limitada y respecto de operaciones simuladas

2.3. La regularización íntegra «bilateral» entre entidades vinculadas

3. Los efectos de la regularización íntegra en el ámbito sancionador en los supuestos de conexidad de obligaciones

3.1. La infracción del artículo 191.6 de la LGT por «diferimiento» del ingreso

3.2. La inexistencia de modalidad leve en la infracción del artículo 195 de la LGT

3.3. La base de la sanción en la infracción de los artículos 191, 194 y 195 de la LGT en relación con el IVA soportado de forma indebida, con derecho a la devolución

3.4. La base de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT cuando procede la regularización bilateral

4. A modo de conclusión: la necesaria recepción del principio en la LGT

5. Bibliografía

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de Docente - investigador en Derecho Tributario en la XXIV edición del Premio AEDAF 2023.

1. La regularización íntegra como principio en expansión

El principio de regularización íntegra ha tenido una expansión extraordinaria en la jurisprudencia tributaria reciente. Las sentencias que acuden a este principio para anular actuaciones administrativas de comprobación se han incrementado de forma notable en los últimos años, ampliando también la tipología de situaciones en las que resulta aplicable, tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo. La consolidación de este principio forma parte de un fenómeno creciente en la jurisprudencia tributaria de los últimos años, que ha dotado de plena efectividad a principios generales _buena administración, prohibición del enriquecimiento injusto, proporcionalidad, buena fe y confianza legítima, entre otros_, para corregir prácticas administrativas inadecuadas, limitativas de los derechos y garantías de los obligados. La aplicación de estos principios, y el de la regularización íntegra en particular, ha permitido aplicar soluciones *de justicia* en los casos concretos sometidos al conocimiento del órgano judicial, limitando la discrecionalidad administrativa en el desarrollo de los procedimientos tributarios y favoreciendo que esta se ejerza para una mejor consecución de los principios del artículo 31.1 de la CE.

La necesidad de que, *cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación inspectora y se regulariza su situación tributaria, se atienda a todos los componentes del tributo, no sólo a lo le sea perjudicial sino también a lo que le resulte favorable*, resulta una exigencia obvia e inexcusable, resultado de la propia concepción de la potestad comprobadora de la Administración como poder-deber al servicio de los intereses generales, representados en este ámbito por los principios materiales de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE². La concepción de la Administración pública como organización que, de acuerdo con el artículo 103 de la Constitución, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con el principio de eficacia, con sometimiento pleno a la ley. Es con sometimiento pleno a la ley y al derecho, exige partir de una concep-

2 Numerosos autores han puesto de manifiesto las implicaciones del artículo 103 CE en relación con las potestades de comprobación e investigación que el artículo 115 de la LGT otorga a la Administración tributaria. Así, FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998) destaca que la instrumentalidad o funcionalidad de la actividad inspectora implica, ante todo, exigencia y obligatoriedad en el cumplimiento de unos concretos fines vertebrados hacia el interés general que, en la esfera tributaria, no puede ser otro que la consecución de un sistema tributario justo en la esfera aplicativa del tributo. *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, p. 45. También SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2003) destaca que el fundamento jurídico-constitucional de las actividades administrativas dirigidas a la aplicación de los tributos no se encuentra sólo en la cláusula general de tutela de los intereses públicos del art. 103.1 CE, sino también, y en particular, en el art. 31.1 CE, que no recoge un simple deber de contribuir aisladamente considerado, en cuanto mero interés fiscal o recaudatorio, sino de acuerdo con los principios sustanciales de justicia tributaria. «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», *QF*, núm. 21 (BIB 2003\1470), p. 9.

ción objetiva de la potestad comprobadora, desterrando cualquier aproximación sesgada o parcial que lleve a regularizar *sólo lo desfavorable*, primando el interés recaudatorio inmediato frente a una adecuada interpretación y aplicación de la normativa tributaria³. En este sentido, hay que recordar que la Administración actúa conforme al principio inquisitivo, ejerciendo la función comprobadora en cumplimiento de intereses ajenos y no propios, debiendo investigar de oficio y tomando en consideración la totalidad de las circunstancias relevantes del caso, tanto las desfavorables como las favorables al obligado tributario⁴. Como señala gráficamente el TS en su sentencia de 28 de febrero de 2023 (rec. 4598/2021) la Administración no es «dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros», debiendo actuar de oficio también en lo favorable en cumplimiento de un *estricto deber legal* que, sin embargo, lamenta, «no es frecuente observar».

A partir de esta configuración evidente de las potestades administrativas en materia tributaria, la jurisprudencia ha venido rechazando ciertas prácticas administrativas que omiten la regularización completa de la situación tributaria del obligado, perfilando las distintas hipótesis y consecuencias concretas a que conduce su aplicación. La regularización íntegra ha actuado, en este sentido, como un principio instrumental al servicio de otros principios tributarios y administrativos generales, no sólo para garantizar la tributación conforme a la capacidad económica o la neutralidad del IVA, sino también para exigir una actividad administrativa eficaz, que adopte la solución más favorable al interesado y le evite costes indirectos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como manifestación concreta de una «buena administración» tributaria⁵. Como destaca la sentencia del TS de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020) el principio de regularización íntegra puede considerarse como la *derivación* de un conjunto de otros principios ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como son, el de proscripción del enriquecimiento injusto, los de seguridad jurídica, economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, al que se añade

3 Sobre el carácter no facultativo que para la Administración tiene el ejercicio de la función comprobadora, precisamente porque ejerce los intereses genéricos de la comunidad y no los propios, vid. NÚÑEZ PÉREZ, G (1987) «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *CREDF*, núm. 53, p. 59 y JUAN LOZANO, A. (1993) *La Inspección de hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons, p. 26. También la configuración de esta potestad como poder-deber en la jurisprudencia constitucional, la sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril.

4 Por lo anterior, ni siquiera sería posible afirmar, como destaca GARCÍA NOVOA (2019), que existan hechos que «favorezcan» a la Administración. «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», *CREDF*, núm. 183, pp. 94 y 95. También SÁNCHEZ BLÁZQUEZ ha resaltado que el principio inquisitivo obliga a la Administración a indagar la verdad material de los hechos recogidos como relevantes en las normas tributarias, de acuerdo con el principio de legalidad en su manifestación de tipicidad de la imposición. Por ello, «a pesar de que se haya sustituido el «comprobará e investigará» del art. 109 de la primigenia LGT por el «podrá comprobar e investigar» de la nueva, el deber de actuación administrativa en este terreno sigue existiendo». «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», ob. cit. p. 29.

5 En este sentido también JUAN LOZANO, A. «Los avances de la buena administración en los procedimientos de Inspección», en LUCHENA MOZO, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2023) (Dir.), *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 176 y ss.

más recientemente, el de buena administración. La regularización íntegra se concibe, en definitiva, «una traslación *en lo funcional o procedimental*» de las exigencias de aquellos principios.

La afirmación de que la regularización debe ser «completa» para abarcar *lo favorable*, pone inmediatamente de manifiesto la dificultad de abordar la sistematización del contenido de este principio, ante la diversidad de supuestos en los que se ha venido aplicando. Como destaca la sentencia del TS de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020), «más allá de una denominación común, los perfiles del principio de íntegra regularización son difícilmente separables de los casos concretos en que se ha ido configurando esta doctrina, porque sus efectos son específicos en cada una de las figuras impositivas en las que ha sido considerado». Esta característica, propia de un principio de creación jurisprudencial, no le resta eficacia, dado su fundamento normativo no sólo en la configuración de las potestades administrativas en los artículos 103 y 31.1. de la CE, sino también en el artículo 103.1 de la LGT, que obliga a la Administración a resolver todas las cuestiones que planten en los procedimientos de aplicación de los tributos, para garantizar el cumplimiento de los derechos y garantías de los obligados de conformidad con los principios enunciados en el artículo 3.2 de la LGT, particularmente el de proporcionalidad y la limitación de costes indirectos. La regularización íntegra, no constituye, por ello, una mera directriz en la actuación de la Administración tributaria sino un verdadero principio general de Derecho tributario, de alcance global, que tiene un contenido concreto, exigible jurídicamente y no abstracto e indeterminado, cuya aplicación no está condicionada a la existencia de un desarrollo normativo ulterior⁶.

El casuismo que ha caracterizado la aplicación del principio en la jurisprudencia no impide delimitar su contenido a partir de las distintas hipótesis en las que se ha aplicado, muchas de ellas ya plenamente consolidadas. Este análisis resulta necesario para favorecer su aplicación en supuestos similares, pudiendo distinguirse diversas vertientes de la regularización íntegra que es necesario exponer someramente para profundizar después en una de ellas, la que tiene que ver con la conexidad de obligaciones, en la que centraremos nuestro trabajo⁷.

6 Vid. en este sentido la SAN de 30 de junio de 2022 (rec. 444/2020).

7 La relevancia adquirida por el principio en los últimos tiempos contrasta con la escasa atención doctrinal recibida por el mismo hasta al momento. Vid. entre otros, RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2021) «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», *QF*, núm. 6, pp. 163-197; 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», *QF*, núm. 9, (BIB 2016\21187), pp. 139-172; JUAN LOZANO, A. (2012) «El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo», *Actum fiscal*, núm. 71, pp. 14-22; ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020) «El principio de regularización íntegra, la seguridad jurídica, el enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos», *Forum fiscal*, núm. 261; SOTO BERNAVEU, L. (2023) «La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección tributaria», *Forum fiscal*, núm. 294; y PÉREZ POMBO E. V. (2013), «El denominado «principio de íntegra regularización» en relación a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de comprobación e investigación tributarios», *QF*, núm. 22, pp. 165-170.

1.1. Los distintos supuestos de aplicación jurisprudencial del principio

1.1.1. Las denominadas regularizaciones «de doble cara», relativas a obligaciones conexas

La regularización íntegra aparece ligada, en primer término, con la evitación del enriquecimiento injusto y la prohibición de doble imposición, en lo que el TS ha denominado regularizaciones de «doble cara», cuando la liquidación de una deuda conlleva la necesaria devolución de un ingreso indebido por otro período o concepto impositivo por una tributación incompatible en relación con los mismos hechos⁸. Como señala el TS en su sentencia de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020), la regularización íntegra evita que la invocación de «la estanqueidad de los periodos o conceptos impositivos objeto de la actuación administrativa», haga posible que un gasto deducible no se deduzca en ningún periodo impositivo debido a discrepancias sobre los criterios de imputación temporal aplicados, que una cuota soportada indebidamente en el IVA no se deduzca, pero tampoco sea devuelta, o que se someta a tributación una operación por un tributo sin realizar simultáneamente la devolución de otro incompatible por el que se haya tributado⁹. En esta faceta, la formulación del principio surge, como resalta RAMÍREZ GÓMEZ, como respuesta a prácticas administrativas *claramente censurables*, en las que la Administración se limita a liquidar la deuda, remitiendo al obligado a la rectificación de la autoliquidación correspondiente para obtener la devolución, a pesar de poder acordarla en *unidad acto* en el mismo procedimiento de comprobación¹⁰. En la aplicación de esta vertiente del principio, en la que centraremos principalmente nuestro trabajo, veremos que se ha producido una evolución importante, que ha pasado desde la aplicación del criterio de la *actio nata* para evitar la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido no comprendido inicialmente por las actuaciones, una vez firme la liquidación de la deuda, a mantener la *nulidad* de la liquidación que no regulariza también «lo favorable».

Como luego veremos, este tipo de supuestos fueron abordados en la reforma llevada a cabo en la LGT por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en relación con las denominadas obligaciones conexas (artículos 68.9, 225.3 y 239.7 LGT), que estableció, sin embargo, una regulación sumamente insatisfactoria e incompleta, limitada a la interrupción de la prescripción y dirigida a resolver los problemas de *empobrecimiento injusto* de la Administración a que podía conducir la anulación administrativa o judicial de la liquidación ante la imposibilidad de liquidar de nuevo la deuda incompatible, una vez realizada la devolución. La reforma no recogió, sin embargo, lo sustancial del principio en su interpretación jurisprudencial, la necesidad de incorporar el reconocimiento del derecho a la devolución a las mismas actuaciones, para impedir la exigencia independiente

8 Vid. esta denominación en la STS de 7 de octubre de 2015 (rec. 2622/2013)

9 En este sentido, vid. también VILLAR EZCURRA, M. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», ob.cit. p. 5.

10 Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S. «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», ob.cit., p. 2.

de la deuda y la consiguiente problemática en fase de revisión, estableciendo una regulación que, a nuestro juicio, ha quedado superada por esta jurisprudencia.

1.1.2. La aplicación de gastos, deducciones, bonificaciones y demás elementos favorables al obligado en el marco de una regularización administrativa

La *segunda vertiente* de la regularización íntegra aborda un elenco de supuestos más heterogéneos, en los que se ha hecho primar el derecho material a la aplicación de gastos, deducciones, bonificaciones y demás elementos favorables al obligado, a pesar del incumplimiento de requisitos formales o de la falta de declaración del hecho imponible, que no habría de impedir su aplicación en la regularización que se practique. En estos casos el principio se vincula, de nuevo, con el *carácter inquisitivo* que debe presidir las actuaciones de la Administración tributaria, para ejercer sus funciones conforme al principio de legalidad, estando obligada a investigar los hechos relevantes en torno a la existencia y cuantía de la obligación, con independencia del comportamiento de los obligados, realizando una interpretación flexible de la carga de la prueba y las exigencias formales, a la luz de los principios informadores del sistema tributario¹¹. En estos casos, la prohibición del enriquecimiento injusto se manifiesta de forma diversa a los supuestos de conexidad de obligaciones que hemos referido con anterioridad, puesto que no se trata tanto de evitar un doble pago sino de calcular debidamente la base imponible o cuota tributaria, para adecuar el gravamen a la verdadera capacidad económica del obligado o garantizar el principio de neutralidad en el caso del IVA, en el que se encuentra el origen de esta jurisprudencia, que se ha ido extendiendo, sin embargo, al resto de impuestos que integran el sistema tributario, y particularmente a los impuestos sobre la renta.

En relación con el IVA, la regularización íntegra ha favorecido, efectivamente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas en el marco de los distintos procedimientos de comprobación, aunque su eficacia ha sido desigual según el tipo de hecho imponible objeto de regularización. En las adquisiciones intracomunitarias, importaciones de bienes y en los casos de inversión del sujeto pasivo, cuando el sujeto pasivo es el destinatario de las operaciones y el IVA devengado resulta a la vez deducible, resulta pacífico que la Administración no puede limitarse a exigir las cuotas devengadas sin tener en cuenta el IVA simultáneamente deducible de acuerdo con los artículos 92 Uno y 99 de la Ley

11 Diversos autores han destacado la configuración excesivamente apegada al Derecho Civil de las reglas de la carga de la prueba en la LGT. Como afirma PALAO TABOADA (1991), en materia tributaria no debe regir la distribución de la carga de la prueba que impone a la parte el deber de aportarla, sino la distribución objetiva de la carga de la prueba que supone que el aplicador de la Ley ha de buscar por sí mismo la verdad material, sin esperar la actividad de las partes. «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, IEF, p. 1452 y ss. También GARCÍA NOVOA destaca que sobre la Administración pesa la función de averiguar toda la verdad material, con arreglo al principio inquisitivo, incluso en lo que resulte favorable al obligado tributario y aunque éste incumpla su deber de colaboración, «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», ob.cit., p. 94.

37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA). En estos casos la aplicación del principio está consolidada tras una larga evolución jurisprudencial ligada a la configuración del derecho a la deducción y su posible ejercicio desde el momento mismo del devengo sin necesidad de esperar al pago previo de las cuotas devengadas, lo que ha impedido el devengo de intereses de demora y limitado las sanciones aplicables, a falta de perjuicio económico. Las sentencias de 25 de marzo de 2009 (rec. 4608/2006) y 12 noviembre 2009 (rec. 1398/2004), aún sin cita expresa al principio, marcaron el inicio de su aplicación en la doctrina del TS para estas operaciones, ratificada por otros muchos pronunciamientos posteriores, los de 20 diciembre 2012 (rec. 291/2009), 30 de enero 2013 (rec. 3645/2009) y 22 noviembre 2013 (rec. 4175/2011) entre otros¹². En relación con estas operaciones existen, en todo caso, aún cuestiones pendientes de resolver bajo el prisma de este principio, como su aplicación en el marco del régimen especial del IVA diferido a la importación, régimen opcional introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, para permitir retrasar el ingreso de la cuota liquidada por la aduana al momento de la presentación de la declaración-liquidación en la que resulta deducible. En el marco de este régimen se ha planteado, en efecto, si, la falta de consignación de las cuotas liquidadas por la aduana en la autoliquidación del período determina el devengo de los recargos del período ejecutivo, habida cuenta de que el mismo IVA resulta simultáneamente deducible desde el mismo momento del devengo, aspecto que habrá de ser valorado por el TS en la resolución de los recursos de casación admitidos por ATS de 15 de diciembre de 2021 (rec. 3084/2021) o de 6 de julio de 2022 (rec. 1374/2022).

En el resto de hechos imponderables, cuando el sujeto pasivo es quien entrega el bien o presta el servicio, la aplicación del principio debiera flexibilizar también las exigencias formales del derecho a la deducción, en relación con las facturas aportadas o su contabilización. Así lo señaló tempranamente la sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008,4567), en relación con la regularización a una entidad que no liquidó el IVA por entregas de bienes y prestaciones de servicios que consideró no sujetas, que señaló que la liquidación efectuada no podía limitarse únicamente al IVA devengado, sin tomar en consideración también el IVA soportado deducible. El principio de regularización íntegra entronca, en este sentido, con la jurisprudencia comunitaria que exige la deduc-

12 En su primera configuración en el artículo 35 de la Ley 30/1985 del IVA, de 2 de agosto, y en la versión originaria del artículo 98.2 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), el derecho a la deducción de las cuotas cuando el sujeto pasivo es el destinatario de las operaciones requería el pago previo del IVA devengado. De este modo, puesto que el derecho a la deducción sólo se originaba una vez pagada la cuota resultante de la comprobación, cuando en ella se determinaban cuotas devengadas y no satisfechas por estas operaciones, era necesario ingresar su importe sin perjuicio de su posterior de deducción. La supresión de este requisito tuvo lugar primero en las *adquisiciones intracomunitarias y las operaciones con inversión del sujeto pasivo* tras la remisión por parte de la Comisión Europea de una carta de emplazamiento en la que se ponía de manifiesto su incompatibilidad con la Directiva comunitaria, tal y como confirmó después el TJUE en la sentencia de 29 de marzo de 2012 (asunto Veleclair, C-414/10). A pesar del cambio normativo, la Administración continuó regularizando únicamente el IVA devengado, exigiendo los intereses de demora hasta la fecha de la liquidación, por entender que no existía un derecho a la deducción automática del IVA, que el obligado debía ejercer dentro del plazo de caducidad y *cumplimentando los deberes formales* establecidos en la normativa correspondiente, como la expedición de la denominada autofactura, hoy suprimida, y la contabilización de las cuotas en los libros registros, requisitos superados por la aplicación del principio en la jurisprudencia antes reseñada.

ción de las cuotas si se cumplen los requisitos materiales, aunque se hubieran omitido los de carácter formal (STJUE de 27 de septiembre de 2007, Collé (C-146/05) y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07), entre otras muchas. Y también con la necesaria deducción del IVA soportado en el régimen de estimación indirecta, de conformidad con el artículo 158 de la LGT, cuando se aporten pruebas de haber soportado el IVA, aunque se carezca de facturas¹³, lo que debiera conllevar consecuencias similares y no más desfavorables en la estimación directa, incluso en el marco del régimen de suministro inmediato de información (SII), tal y como ha entendido la STSJ de Galicia de 6 de marzo de 2023 (rec. 15304/2021), según la cual los errores o retrasos en este régimen podrán ser, en su caso, sancionables, pero no podrán limitar los derechos que el sistema del IVA confiere a los sujetos pasivos cuando concurren los requisitos sustanciales o materiales para que opere la deducción¹⁴.

En los impuestos sobre la renta, la regularización íntegra ha llevado también al TS a rechazar la supresión de beneficios fiscales como medida sancionadora impropia, a falta de declaración, superando la dicción literal del artículo 23.3 de la LIRPF, para permitir la aplicación de la reducción prevista en esta norma a rendimientos del capital inmobiliario no declarados, antes de su modificación por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, realizada precisamente como reacción a esta jurisprudencia. En sus sentencias de 15 octubre de 2020 (rec. 1434/2019) y 17 diciembre de 2020 (rec. 4055/2019) y 25 febrero de 2021 (rec. 1302/2020) el TS concluyó que cuando el artículo 23.2 de la LIRPF aludía a los rendimientos declarados por el contribuyente a efectos de la aplicación de la reducción «se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones», procedimiento en el que rige el principio de regularización íntegra a efectos de tomar en consideración los elementos favorables al obligado, «sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración» por la declaración extemporánea o por la falta de declaración, suprimiendo prácticamente de facto este precepto¹⁵. La ausencia de

13 En relación con la estimación indirecta, la regularización íntegra condensa, a nuestro juicio la exigencia de que la estimación realizada se acerque de la forma más fiel a la base o cuota real, actuando como principio rector de las actuaciones de la Administración tributaria en la aplicación de este método, para evitar que las excepcionales facultades que se le atribuyen a la hora de cuantificar la obligación tributaria incidan prioritariamente en «lo desfavorable», los ingresos en los impuestos sobre la renta o las cuotas devengadas en el IVA, relegando los gastos, cuotas soportadas u otros elementos que puedan beneficiar al obligado, teniendo en cuenta que con la estimación indirecta no se regula una base alternativa, sino que se establece un sistema probatorio excepcional para la cuantificación de la deuda. Vid. en este sentido, CASAS AGUDO, D. (2015) «La estimación indirecta a la luz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT», *CT*, núm. 158, p. 132. Tanto el TEAC, como la AN han rechazado, sin embargo, que, ante la falta absoluta de prueba de la repercusión de las cuotas, la Administración esté obligada, en virtud de este principio, a realizar una estimación del IVA soportado de forma correlativa a la que lleva a cabo del IVA devengado aun a falta de apoyo documental. RTEAC Resolución de 24 junio 2020 (R.G. 5445/2016) y SAN Sentencia de 7 julio 2021 (rec. 597/2020).

14 En esta dirección apunta también la RTEAC 22 de marzo de 2022 (RG 06608/2019).

15 Como destacan SÁNCHEZ HUETE y PÉREZ TENA (2022) esta última constituye realmente la justificación de fondo del criterio interpretativo fijado por estas sentencias, que «con cierto voluntarismo y la muleta del principio de buena administración eliminaban una restricción legal a la general cuantificación de la renta gravada», usando de forma híbrida esta figura para atender a finalidades propias de la sanción y al margen de garantía alguna Cfr. «En los límites de la potestad sancionadora», *QF*, núm. 1 (BIB 2022\38), p. 18.

declaración del hecho imponible no debiera conllevar, en efecto, la imposibilidad de aplicar, en la regularización que se practique, elementos de cuantificación o beneficios fiscales que contribuyan a determinar adecuadamente la capacidad económica del obligado o protejan fines dotados de cobertura constitucional. De otro modo se sujeta su aplicación a un plazo diferenciado, más limitado que el plazo general de prescripción del que dispone la Administración para determinar la deuda, lo que resulta desproporcionado si no se justifican las razones de interés general que motivan tal limitación¹⁶.

En esta línea, el artículo 119.4 de la LGT contempla de forma expresa la posibilidad de aplicar créditos fiscales _bases imponibles negativas (BINS), cuotas y deducciones pendientes de compensación_ en el marco de una regularización, para absorber la cuota resultante. La vinculación de este precepto con la regularización íntegra ha sido afirmada por la generalidad de la doctrina y se deduce también de la sentencia del TS de 22 noviembre de 2017 (rec. 2654/2016), relativa al aprovechamiento de BINS en el marco de un procedimiento inspector¹⁷. Dada su amplitud, el artículo 119.4 debe interpretarse permitiendo la aplicación de cantidades pendientes con independencia de que las actuaciones realizadas tengan carácter parcial (SAN de 22 de mayo de 2021 (rec. 313/2018) y cualquiera que sea el procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, que se esté llevando a cabo¹⁸. Este precepto adquiere especial relevancia, por otra parte, una vez descartada la consideración de los créditos fiscales _ tanto BINS, como cuotas a compensar en el IVA y deducciones pendientes de aplicación_, como opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT, sin que su aplicación se vea limitada una vez transcurrido el plazo de declaración, más allá de la restricción establecida en el propio precepto, que impide modificar las compensaciones ya realizadas en los períodos posteriores para llevar las BINS y demás créditos fiscales al ejercicio regularizado, cambiando, con ello, la sanción aplicable¹⁹.

16 Crítico con el creciente fenómeno de sujetar beneficios fiscales a su consignación en la autoliquidación presentada en plazo, considerando que de otro modo se renuncia a su aplicación, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019), «Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias», *QF*, núm. 19, pp. 51-86

17 Así, JUAN LOZANO, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015), que señalan que esta norma constituye «el reconocimiento de una de las manifestaciones del conocido como «principio de regularización completa». *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles*, Francis Lefebvre, Madrid, pp. 40 y 41 y también VILLAR EZCURRA, M. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», *ob.cit.* pp. 17 y ss.

18 En contra, sin embargo, la SAN de 12 marzo 2015 (rec. 51/2012) rechazó la aplicación de deducciones pendientes en un procedimiento de verificación de datos, por exceder las facultades del órgano de gestión en este procedimiento, debiendo iniciarse un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones para su aplicación, lo que no parece adecuado dado el carácter provisional de la liquidación y la ausencia de efectos preclusivos de este procedimiento. La sentencia cuenta con un voto particular que aboga por la aplicación del principio de regularización íntegra para tomar en consideración las deducciones.

19 Sobre el sentido de esta prohibición, *vid.* MONTESINOS OLTRA (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», *CT*, núm. 16, pp. 128 y 140; y VILLAR EZCURRA, que pone de manifiesto las dudas que suscita la amplitud con que está redactado el precepto que no parece reducir su ámbito de aplicación a los supuestos en que existan infracciones tributarias. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015». *ob.cit.* p. 4.

Finalmente, la regularización íntegra se aplicado en numerosas ocasiones en relación con los gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, mediante una interpretación ponderada del principio de inscripción contable del artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Las STS de 17 de junio de 2020 (rec. 3687/2017) y SAN de 26 de enero de 2022 (rec. 485/2019) consideran, en efecto, que la Administración no puede modificar la imputación temporal adelantando un ingreso, sin adelantar también el gasto correlacionado con el mismo o al revés, retrasar el gasto sin hacer lo propio con el ingreso; Del mismo modo, se ha defendido que las cuotas por IVA no deducibles a raíz de una la Inspección han de considerarse gasto deducible en el IS, sin remitir al obligado a que proceda previamente a su correcta contabilización, resaltando la necesidad de que la Inspección mantenga «unidad de criterio» en sus actuaciones, para «seguir las consecuencias fiscales de sus planteamientos respecto de una figura tributaria en cuanto incida en otras» (SAN de 26 de octubre de 2018, rec 585/2016); También, las sentencias del STS de 6 y 11 de julio de 2022 (rec. 6278/2020 y 7626/2020) han exigido realizar una interpretación sistemática de los gastos deducibles en el IS, para censurar que pueda la Administración rechazar la deducción de los gastos por retribución al socio trabajador, por considerar que no existe relación laboral, cuando las mismas rentas se consideran rendimientos del trabajo en el IRPF. El principio de regularización íntegra exigiría, según el TS, «homogenizar» el tratamiento fiscal en sede *de sociedades y de renta*, pues no cabe sostener «al mismo tiempo, una cosa y la contraria», adoptando una visión del tributo como figura inserta en un sistema de alcance más amplio y dotado necesariamente de coherencia interna²⁰.

El principio ha sido, por tanto, una herramienta fundamental y de amplio alcance para garantizar la efectividad de los principios de justicia tributaria en la *aplicación* de los tributos, principios que, como es sabido, no sólo vinculan al legislador sino también al intérprete y aplicador de las normas tributarias, del que depende en buena medida que el resultado fáctico de su aplicación responda al mandato constitucional. Como afirma CASADO OLLERO, «pronunciarse sobre el grado de justicia alcanzado por un sistema tributario, ignorando la efectiva gestión que de él se hace por la Administración fiscal y sin atender a las concretas relaciones que en la práctica se generan entre Fisco y contribuyente, sería tan inútil como pretender _extrapolando los términos_ cifrar la «justicia» del entero sistema con base, por ejemplo, en la impronta que las diversas instituciones del ordenamiento jurídico reciben en las páginas del Boletín Oficial»²¹. En este sentido, la regularización íntegra ha contribuido y lo hará cada vez en mayor grado, al logro de un sistema tributario justo en el plano aplicativo, evitando que el exceso de discrecionalidad en el ejercicio de las potestades administrativas conculque los derechos y garantías de los obligados. Así se per-

20 Desarrolla esta visión del principio de regularización íntegra, GARCÍA-OVIES SARANDESES (2022) «La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización: Análisis de las SSTs de 6 de julio de 2022, rec. 6278/2020, y 11 de julio de 2022, rec. 7626/2020», *RCyT, CEF*, núm. 475, pp. 159-171 y (2021) «El carácter deducible de la remuneración de los administradores de sociedades una solución nueva para un viejo problema desde la perspectiva de la buena administración», en CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (dir.) *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Vol. I, pp. 1255-1280.

21 Cfr. CASADO OLLERO (1981), que concluye que la justicia del sistema fiscal dependerá no en corta medida, «de la gestión que de aquél se haga». Cfr. «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *HPE*, núm. 68, p. 152 y también (1982) «El

cibe por el TS en su sentencia de 22 de julio de 2021 (rec. 1118/2020), cuando destaca el papel de creciente importancia que este principio está llamado a desempeñar para la consecución de objetivos constitucionales de capacidad económica y justicia tributaria.

1.1.3. El carácter preclusivo o definitivo de los procedimientos de comprobación

En una faceta completamente distinta, la regularización íntegra se ha relacionado, finalmente, con el carácter definitivo o preclusivo de las liquidaciones dictadas en los procedimientos de comprobación. Numerosas sentencias señalan, en este sentido, que el artículo 140.1 de la LGT vino «a suplir el vacío del que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, *que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado*, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los *componentes que conforman el ámbito material* sobre el que se desarrolla la actuación», con cita de las sentencias de 26 de enero y 10 de diciembre de 2012 (rec. 5631/08 y 1915/11) y 28 de noviembre de 2013 (rec. 6329/11). Más recientemente, al analizar su evolución, las sentencias de 25 septiembre de 2019 (rec. 4786/2017) y 2 de octubre de 2020 (rec. 3212/2018), señalan que este principio «contextualiza la prohibición de una nueva regularización –a la que se refiere el artículo 140.1 LGT–, en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada».

Esta supuesta vertiente de la regularización íntegra tendría un objeto claramente diferenciado de los que hemos enunciado con anterioridad, vinculado a lo que SÁNCHEZ BLÁZQUEZ denominó la «inmodificabilidad de los hechos comprobados plasmados en la liquidación provisional»²². En esta acepción, la regularización *completa* es una exigencia del principio de seguridad jurídica y surge efectos *a futuro*, para impedir comprobaciones sucesivas cuando la Administración ha tenido todos los datos a su disposición o ha podido iniciar una inspección. La regularización íntegra que abordamos en este trabajo surge efectos, en cambio, desde una perspectiva *horizontal*, en cuanto al ámbito material de la comprobación, para incorporar todos los elementos favorables que puedan afectar al obligado, sin perjuicio de que, precisamente por ello, pueda tener efectos preclusivos o definitivos en función del tipo de procedimiento en el que se haya llevado a cabo²³.

principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *CREDF*, 34, pp. 198. Vid. en parecidos términos, SÁNCHEZ GALIANA, A. (1995) que pone de manifiesto como: «si resulta, en principio, fácil una regulación formal de los tributos que plasme en su articulado los principios materiales de justicia tributaria, no lo es tanto el conseguir que las relaciones jurídicas entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, que derivan de la concreta aplicación de los tributos, se desenvuelvan en pleno respeto a dichos principios», «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», *CREDF*, núm. 87, p. 421.

²² Cfr. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», *ob.cit.*, p. 8.

²³ En este sentido también, JUAN LOZANO ha distinguido entre los principios de *unicidad*, que vendría a exigir que las actuaciones de comprobación referidas a un alcance determinado, ya sea

1.2. Los procedimientos de comprobación como marco prioritario, pero no único de la regularización íntegra

Al delimitar el contenido del principio cabe señalar, por otra parte, que aunque los procedimientos de comprobación sean su marco prioritario de aplicación, no son los únicos a los que se extiende sus efectos, que trascienden a la recaudación, la revisión y debieran hacerlo también al ámbito sancionador. El TS se ha referido, cada vez con mayor frecuencia a la denominada vertiente procedimental del principio, en referencia, por una parte, a los distintos tipos de procedimiento, de inspección o gestión fundamentalmente, en los que debe aplicarse, pero también, desde otro punto de vista, a los trámites procedimentales que es necesario adoptar para lograr que la regularización sea *completa*.

El término «regularización» se contempla en numerosas ocasiones en la LGT como resultado de la actividad administrativa de comprobación, como contenido esencial de las actas y consiguiente liquidación administrativa, de conformidad con el artículo 101 de la LGT²⁴. La regularización completa se concibe, en este sentido, como un principio rector del ejercicio de las potestades administrativas de comprobación e investigación a que alude el artículo 115 de la LGT, especialmente cuando se ejercitan a través del procedimiento inspector que, de conformidad con el artículo 145 de la LGT, tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, para regularizar la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Es en este procedimiento en el que la regularización ha de ser completa *por definición*, dada la posibilidad de dictar liquidaciones definitivas tras la previa comprobación e investigación de la *totalidad* de los elementos de la obligación tributaria, conforme al artículo 101.3 de la LGT, no obstante la posibilidad de dictar también liquidaciones provisionales en los supuestos previstos en el apartado cuarto de esta norma. Como advierte la RTEAC de 26 de enero de 2010 (RG 4099/2008), es en este procedimiento en el que se produce la mayor concentración de potestades a favor de la Administración para la comprobación de

general o parcial, sean únicas y definitivas, impidiendo un segundo despliegue de la potestad de comprobación sobre un mismo objeto, para salvaguardar el principio de seguridad jurídica, evitar reiteradas incursiones en la esfera particular de los obligados y lograr la racionalización y organización de la actuación administrativa; y *globalidad*, referido a la necesidad de comprobar todos los elementos que integran el ámbito material de la comprobación, que es lo que identificamos nosotros con la regularización íntegra. Cfr. *La Inspección de hacienda ante la Constitución*, *ob.cit.* p. 84 La sentencia del TS de 11 de marzo de 2021 parece apuntar en este sentido cuando se refiere, al principio de «completitud» de la actuación administrativa para exigir que la Administración, cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos, de respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo, sin que más adelante pueda regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos. Vinculando el artículo 140 de la LGT con la regularización íntegra BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011» *RCyT, CEF*, núm. 387, p. 162; y también LAGO MONTERO, J.M. (2019), «El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas», *NF*, núm. 1, p. 26.

24 Efectivamente el término se reitera en numerosas ocasiones a lo largo del articulado de la LGT (arts. 16, 66 bis, 68, 94, 108.5, 115.3, 134, 139, 148, entre otros), con un significado similar a su sentido usual. «Regularizar» es según el diccionario de la RAE «legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular», mientras que íntegro es aquello «que no carece de ninguna de sus partes».

la situación tributaria de los obligados (las del artículo 141 LGT), facultades que debieran redundar con la misma rotundidad, en facilitar el ejercicio de sus derechos.

Al carácter omnicompreensivo del *procedimiento inspector* ha aludido el TS en diversas sentencias para exigir que la actividad de la Administración alcance a todo el ámbito *material* de la comprobación (STS de 26 enero 2012, rec. 5631/2008), lo que puede exigir la ampliación de las actuaciones a otros períodos o conceptos, según veremos después, o bien la transformación de unas actuaciones de alcance parcial a otras de carácter general, para abarcar elementos favorables al obligado.

La regularización íntegra es igualmente aplicable a los procedimientos de gestión, habida cuenta de que estos se rigen también por el principio inquisitivo, siendo únicamente las facultades de actuación más o menos amplias que la LGT prevé en cada uno de ellos, las que puedan determinar limitaciones a su aplicación a la hora de comprobar el derecho a la devolución, la existencia del doble pago o la aplicación del elemento «favorable» al obligado. En este sentido, se ha entendido que en el marco del *procedimiento de comprobación limitada* es perfectamente posible comprobar el derecho a la devolución del IVA soportado indebidamente a la vez que se regulariza el IVA deducible (STS de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020) o el doble pago realizado por el mismo tributo en otro período (STS de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021). Lo mismo cabe afirmar en relación con el *procedimiento de verificación de datos*, dentro del cual las STS de 15 octubre de 2020 (rec. 1434/2019) y 17 diciembre de 2020 (rec. 4055/2019) y 25 febrero de 2021 (rec. 1302/2020) fundamentan también en el citado principio la aplicación de reducciones a los rendimientos del capital inmobiliario no declarados.

En contra, sin embargo, la STS de 22 de julio de 2021 (rec. 1118/2020) rechazó, que en la aplicación de este principio la Administración deba determinar BINS no autoliquidadas por el obligado correspondientes a un período ya prescrito, haciendo uso de la potestad que el artículo 66 bis atribuye a la Administración para comprobar créditos fiscales dentro del plazo de diez años. En esta sentencia, el TS se limitó a señalar que el referido principio de no era aplicable al caso *por una razón que resulta elemental en su simplicidad y es la inexistencia de una regularización abierta*, sin tener en cuenta, como destaca CORDERO GONZÁLEZ, que las funciones que realiza la Administración en este procedimiento son materialmente comprobadoras, con facultades y efectos preclusivos similares a los propios de la comprobación limitada²⁵. Todo ello sin entrar a valorar, las consecuencias que desde el principio de justicia tributaria y la coherencia interna del régimen de la prescripción tiene el hecho de que la potestad administrativa de comprobación pueda ejercerse únicamente para «lo desfavorable», esto es, para eliminar BINS más allá del plazo ordinario de prescripción de cuatro años, máxime cuando se trataba de corregir un error evidente en la aplica-

25 Cfr. (2022) «El cambio de criterio de la DGT sobre la aplicación temporal de las deducciones por la realización de actividades en el IS», *RIA*, núm. 28, AEDAF.

ción de las normas tributarias que el obligado había cometido en su autoliquidación²⁶.

Por otra parte, aunque el ámbito lógico de la aplicación del principio sea el de los procedimientos de comprobación e investigación, sus efectos no se circunscriben únicamente a estos procedimientos, sino que se extienden también a aspectos diversos vinculados con la recaudación, la revisión o el derecho tributario sancionador, cuestión a la que incidiremos a lo largo de este trabajo. Efectivamente, en el ámbito de la recaudación y en relación con las regularizaciones que hemos referido como de «doble cara» el principio de regularización íntegra exige que la Administración aplique de oficio la compensación como forma extintiva de la deuda tributaria resultante del procedimiento, en la medida en que concurra con una devolución a favor del mismo obligado. Esta compensación imperativa está prevista en los artículos 73 de la LGT y 176.3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGI), para extinguir las distintas cantidades a ingresar y devolver, o las partidas positivas y negativas que se deriven del procedimiento inspector, como una forma de hacer efectivos los principios de eficiencia y economía procedimental, en un exponente claro de lo que hoy identificamos con el derecho a una «buena administración» tributaria. El principio de justicia tributaria no se manifiesta únicamente, como destaca GARCÍA NOVOA, a través de leyes que regulen tributos atendiendo a las exigencias de capacidad contributiva, sino también por medio de reglas que ordenen la aplicación el sistema tributario de manera eficaz²⁷. En este sentido, la aplicación de esta forma extintiva se ha basado tradicionalmente, no sólo en la eficiencia, sino también en la justicia o equidad, contrarias a la idea de exigir el cumplimiento de un crédito cuando se es deudor recíproco del mismo obligado, aspecto desarrollado fundamentalmente en el derecho común pero trasladable a las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios, en un contexto creciente de relación cooperativa²⁸.

26 Como destaca SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2007) «si la potestad de comprobación puede ejercerse durante el plazo de diez años, no se entiende muy bien por qué no lo es a efectos de admitir las autoliquidaciones del sujeto pasivo o las solicitudes de rectificación de las presentadas con anterioridad, que, en todo caso, se podrían ver afectadas por las correspondientes actividades de comprobación de la Administración tributaria», Cfr. *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, p. 207. Y más recientemente en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. y ROZAS VALDÉS, J. (2022) *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos*, *Monografías AEDAF*, p. 136 y ss.

27 Para quien, sin la garantía de una aplicación genérica y eficiente de los tributos no puede decirse que el sistema fiscal responda «a los postulados de justicia en el sistema tributario», «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», ob.cit., p. 90. Vid. también sobre la justicia tributaria más allá del principio de capacidad económica, en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos, CALVO ORTEGA, R. (2012) *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor, p. 39, que pone de manifiesto como «los importantes poderes concedidos a las administraciones públicas exigen que estos sean proporcionales y respondan a criterios de necesidad, racionalidad, sin limitación de los derechos y garantías de los obligados tributarios y con mínimo coste para ellos.»

28 La justicia o equidad ha sido uno de los fundamentos tradicionales de la compensación tributaria, como ponen de manifiesto CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2001), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, pp. 116 y 117 y BALLESTEROS SOLER (2022), *La compensación como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Identificación de las deudas y créditos que pueden ser objeto de extinción y delimitación de los sujetos intervinientes*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, p. 50.

Cuando la regularización íntegra se vincula con la devolución de ingresos indebidos por otro período o concepto, la eficacia del principio ha de extenderse, además, al ámbito de la revisión, para evitar que se dicten pronunciamientos contradictorios que aborden de forma aislada la liquidación de la deuda o el derecho a la devolución, e impedir también que el transcurso del plazo de prescripción dé lugar a situaciones de enriquecimiento injusto²⁹. En este sentido, la solución recogida en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT, tras su reforma por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no sería siquiera necesaria si la regularización íntegra se aplica «en unidad de acto», tal y como ha exigido la jurisprudencia. Esta solución tampoco es completa en la medida en que no alcanza a situaciones en las que la aplicación del principio debiera tener gran alcance, para garantizar, por ejemplo, el ajuste bilateral en relación con las operaciones vinculadas cuando la regularización no se lleva a cabo aplicando el procedimiento previsto en el artículo 18 de la LIS, sino mediante el desarrollo de procedimientos simultáneos respecto de las distintas entidades, tal y como luego señalaremos.

Más allá de estos procedimientos, el principio de regularización íntegra habría de tener consecuencias adicionales en el ámbito sancionador, para propiciar, como destacó el TS en su sentencia de 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017), «determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes». En este sentido, consideramos que la LGT no contempla un tratamiento adecuado de las sanciones aplicables en las distintas situaciones de conexidad de obligaciones a las que se ha aplicado la regularización íntegra. Así, cuando la falta de ingreso de una deuda viene acompañada de un correlativo derecho a la devolución como ocurre, por ejemplo, en la regularización del IVA deducible e indebidamente soportado, sería necesario realizar una valoración global de su conducta para determinar la existencia de responsabilidad infractora, cuestión planteada en la jurisprudencia reciente y que debería ser abordada en el plano legislativo, según veremos después.

Tras introducir el contenido y eficacia actual del principio, nos centramos a continuación en la vertiente del mismo que ha alcanzado mayor desarrollo, para poner de manifiesto la necesidad de abordar una reforma legislativa que refleje en la LGT y sus reglamentos, algunas de sus consecuencias.

2. Regularización íntegra, obligaciones conexas y devolución de ingresos indebidos

Como ya hemos avanzado, desde sus primeras manifestaciones la regularización íntegra se ha encontrado vinculada con la evitación del enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos, hasta el punto de que puede afirmarse que surge como reacción jurisprudencial a las dificultades de toda índole

²⁹ Sin embargo, en lo que hemos analizado como segunda vertiente de la regularización íntegra, la toma en consideración de gastos, deducciones, incentivos en el marco de la regularización, la STS de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020) rechazó que la Administración deba de admitir en fase de ejecución de una resolución del TEAC, modificar la contabilidad e incrementar los datos declarados en la autoliquidación presentada, en la medida en que no fueron alegados en el procedimiento inspector ni en la vía económico-administrativa.

que han obstaculizado la efectividad de este derecho en la práctica administrativa. Como señala ESEVERRI MARTÍNEZ, pretender la devolución de un ingreso indebido se convierte con frecuencia en una «encrucijada de sobresaltos», tanto más incomprensible, añadimos nosotros, cuando la devolución es consecuencia directa de la comprobación que se está llevando a cabo³⁰.

Las primeras sentencias que aplican este principio se refieren, en efecto, a lo que se han venido a denominar regularizaciones de «doble cara» u obligaciones conexas por incompatibilidad, aquellas en las que la comprobación efectuada determina no sólo la liquidación de una deuda, sino que conlleva también la devolución de lo indebidamente ingresado por una tributación que, aplicando el mismo criterio administrativo, resulta improcedente en relación con otros tributos u períodos. Esta circunstancia se produce habitualmente en los impuestos sobre la renta cuando se cuestiona el criterio de imputación temporal aplicado y se anticipan ingresos o retrasan gastos u otros elementos de cuantificación que el obligado imputó a otros períodos; cuando se regularizan determinados beneficios fiscales que difieren el gravamen sin tener en cuenta la tributación en otros ejercicios; cuando se rechaza la dotación de pérdidas por deterioro y provisiones sin atender a su reversión posterior; o cuando se considera sujeta a un tributo la operación que el obligado declaró por otro concepto incompatible (IRPF-IRNR, por ejemplo). Como regularizaciones de este tipo en el ámbito del IVA, cabe citar aquellas que anticipan cuotas declaradas en períodos posteriores o las que regularizan el IVA deducido de forma improcedente, por considerar que la operación no está sujeta o está exenta, sin tener en cuenta que el mismo IVA habrá de ser objeto de devolución por haberse soportado también de forma indebida.

En estos casos, no parece admisible que la actividad de la Administración se limite a liquidar la deuda, exigiendo su importe sin realizar también las comprobaciones y trámites necesarios para proceder a la devolución, ni que se acuda a procedimientos que la retrasen si su reconocimiento puede hacerse en unidad de acto en las mismas actuaciones que se están llevando a cabo, al ser una consecuencia lógica e inmediata de la regularización practicada. Así lo exige el principio de objetividad de las actuaciones administrativas del artículo 103 de la CE, para dar cumplimiento a los principios de justicia tributaria, y también el principio de eficacia, en su renovada dimensión de «buena administración», que demanda de ésta una conducta lo suficientemente diligente para evitar no sólo un enriquecimiento injusto que pueda resultar definitivo, sino el reconocimiento de la devolución en un plazo razonable³¹.

Hasta época reciente, la práctica administrativa ha sido, sin embargo, la de exigir la deuda y remitir al obligado a que inste la rectificación de la autoliqui-

30 Este autor pone de manifiesto el desinterés que desde siempre ha mostrado el legislador en regular adecuadamente los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, que acabó desarrollándose veintisiete años después de promulgada la Ley 230/1963, de 18 de diciembre, General Tributaria, a instancias del Defensor del Pueblo. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2017) *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 13 y 14.

31 Numerosas sentencias relacionan los principios de regularización íntegra y buena administración, entre otras las de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), de 10 de octubre (rec. 4153/2017), y de 17 de octubre de 2019 (rec. 4809/2017). Como destaca BARNUEVO FABO (2020), este principio tiene una proyección específica en el ámbito tributario, al contener una exigencia genérica de actuación coherente con los principios de eficacia, eficiencia y objetividad, orientada a hacer efectivo el deber de

dación para hacer efectiva la devolución, lo que ha sido rechazado por los tribunales no sólo por los problemas que plantea desde el punto de vista de la prescripción, que ha ocasionado en no en pocas ocasiones la pérdida del derecho, sino también por el perjuicio patrimonial que entraña el tener que adelantar o garantizar la deuda en caso de recurso, a pesar de haberse efectuado ya el ingreso³². Hay que recordar, en este sentido, que salvo para los ingresos considerados «genuinamente» indebidos (error material en el pago, etc...) no existe un único y específico procedimiento en el que pueda llevarse a cabo su reconocimiento, que podrá realizarse en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con el artículo 15 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA)³³. Siendo así, no tiene sentido iniciar un procedimiento autónomo de devolución cuando la comprobación de las circunstancias que la determinan puede realizarse en el procedimiento en curso y son, además, las mismas que motivan la regularización de la deuda.

De este modo, si la regularización íntegra se invocó inicialmente para mantener vivo el derecho a la devolución de ingresos indebidos en relación con los períodos no incluidos dentro del ámbito de la comprobación, considerando que el plazo de prescripción no se iniciaba hasta que se dictaba la liquidación, el principio ha evolucionado hasta afirmar que la liquidación de una deuda que no tenga en cuenta las cantidades ya ingresadas en otros períodos y vuelva a exigir las, podrá ser anulada al motivar un enriquecimiento injusto a favor de la Administración.

La problemática de estas regularizaciones de «doble cara» fue abordada sólo parcialmente en nuestro ordenamiento en la reforma llevada a cabo en la LGT por Ley 34/2015, que introdujo el artículo 68.9 relativo a la interrupción de la prescripción para las obligaciones conexas. La modificación de la LGT debiera

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. Cfr. «El principio de buena administración en materia tributaria», *CREDF*, núm. 186, p. 12 (versión digital). Vid. también sobre la vinculación de la buena administración y la regularización íntegra, PATÓN GARCÍA, G. (2021), «Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración», en *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes* Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, pp. 415-442.

32 SÁNCHEZ PEDROCHE (2020) se refiere al «enorme problema constituido por unas 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», sin dar trámite de audiencia a otros contribuyentes afectados por la comprobación administrativa en curso o la necesidad de reconocer la paralela devolución de ingresos indebidos. , «Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)» *RCyT CEF*, núm. 444, p. 74.

33 Según ESEVERRI MARTÍNEZ, el ingreso indebido tributario conforma una categoría amplia comprensiva tanto de aquellos que, por improcedentes, deben ser calificados de ingreso indebidos en sentido auténtico (duplicidad de pagos, pago de tributos prescritos, ingresos realizados en exceso) como de aquellos otros que se han producido como consecuencia de un vicio de legalidad en el acto administrativo o del particular que determina su realización (los que son consecuencia de una liquidación tributaria con vicios de anulabilidad o los que derivan de una autoliquidación tributaria erróneamente formulada). Mientras los primeros no tienen su causa en ningún acto administrativo susceptible de ser revisado y el reconocimiento del derecho a la devolución se puede alcanzar instruyendo un procedimiento elemental, sencillo y ágil en su tramitación, para los segundos el reconocimiento del derecho a la devolución ha de pasar, necesariamente, por la revisión del acto administrativo o de la actuación con trascendencia tributaria, a través de alguno de los procedimientos previstos al efecto, *La devolución de ingresos indebidos*, ob.cit. pp. 18 y 19.

de haber supuesto la recepción normativa de este principio, incorporándolo no sólo como criterio general informador de la actuación de la Administración tributaria, sino recogiendo sus distintas manifestaciones y consecuencias concretas en los diversos procedimientos, imposibilitando la liquidación de la deuda sin tener en cuenta las cantidades ya ingresadas por la tributación incompatible. Lejos de ello, el artículo 68.9 de la LGT se refirió únicamente al cómputo de plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos, para señalar que la interrupción del derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación interrumpiría también el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario «cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamenta la regularización de la obligación con la que estén relacionadas». Junto a ello, se estableció, además, en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT que, en ejecución de la resolución que estimara el recurso o reclamación formulada frente a la liquidación de la deuda, habrá de regularizarse también la liquidación administrativa que reconozca el derecho a la devolución, para evitar que la impugnación parcial de las liquidaciones afectadas, unida de nuevo al juego de la prescripción, motive el enriquecimiento injusto del obligado, al anularse la liquidación de la deuda una vez efectuada la devolución.

Además de las críticas que la nueva regulación merece desde el punto de vista de la seguridad jurídica, ante la indefinición del régimen jurídico de lo que puedan considerarse obligaciones conexas y sus efectos sobre la prescripción, cabe destacar también la insuficiencia de esta norma para resolver las situaciones de incompatibilidad a las que nos hemos venido refiriendo, al no recoger lo esencial del principio en su evolución más reciente³⁴. La regularización íntegra tiene, en efecto, un contenido más amplio que el que se deriva de estas normas, pues exige que la Administración actúe de oficio en relación con todos los períodos u obligaciones afectadas, para evitar liquidar y exigir deudas que se correspondan con cantidades ya ingresadas³⁵. Es en este contexto en el que debe

34 La doctrina se mostró en general sumamente crítica con la modificación introducida por esta norma en el régimen de prescripción. Vid. entre otros, VILLAR EZCURRA, M., «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», ob.cit.; CORDERO GONZÁLEZ, E. (2016) «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015», *CREDF*, núm. 170, (BIB 2016\2649), que aborda la posible tipología de obligaciones conexas existentes, que exceden de las que abordamos en este trabajo; GÓMEZ TABOADA, J. (2015) «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», Doc. 19, IEF; y 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», *QF*, núm. 15 (BIB 2017\12771), que considera esta regulación un ejemplo de cómo no debería regularse en materia tributaria, dados sus efectos sobre la seguridad jurídica.

35 Como destacó VILLAR EZCURRA hubiera sido más acorde con las exigencias de la jurisprudencia establecer la obligación de regularizar las obligaciones conexas con el mismo criterio, yendo un paso más allá de la simple interrupción de la prescripción, para promover que la actuación administrativa alcance a la correcta aplicación de la norma en toda su extensión, y sin necesidad de que tengan que producirse actuaciones adicionales de los obligados tributarios y, en muchos casos, una multiplicidad de procedimientos administrativos y procesos contencioso-administrativos innecesarios, p. 22. Vid. también, en este sentido, CORDERO GONZÁLEZ, E. «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015», ob.cit, p. 5.

interpretarse el artículo 68.9 de la LGT, que en ningún caso debe conducir a excepcionar la regularización íntegra en la liquidación que se practique, sino a garantizar la pervivencia del derecho a la devolución desde el punto de vista del cómputo de los plazos de prescripción.

Aunque los supuestos de conexidad de obligaciones vinculados con el enriquecimiento injusto son numerosos, nos referiremos a continuación a tres de ellos que han adquirido especial protagonismo en la jurisprudencia tributaria reciente: las obligaciones que afectan a varios períodos, las que derivan de la regularización del IVA deducido indebidamente soportado y las que afectan a la regularización de operaciones entre entidades vinculadas. Estos supuestos no sólo han dado lugar a una abundante jurisprudencia sobre la aplicación de la regularización íntegra a los procedimientos de comprobación e investigación, sino que plantean también el problema de sus efectos en el ámbito sancionador, aspecto que consideramos no ha tenido un desarrollo adecuado en nuestro ordenamiento, y al que aludiremos en último lugar.

2.1. La regularización de obligaciones conexas por incompatibilidad entre períodos

2.1.1. La formación de la doctrina de la regularización íntegra al hilo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos

Como hemos señalado, el principio de regularización íntegra comienza a formularse en la jurisprudencia al impugnarse las resoluciones que rechazan la devolución de ingresos indebidos derivados de la previa regularización de otro período, al considerarla prescrita, o que limitan los intereses devengados a favor del obligado. Es al resolver estas reclamaciones cuando tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia comienzan a poner de manifiesto que debería de haberse actuado de otro modo, de forma que la comprobación efectuada incluya también la devolución.

El Consejo de Defensa del Contribuyente (CDC) destacó tempranamente los perjuicios que ocasionaba la regularización «parcial» de los criterios de imputación temporal en los impuestos sobre la renta en su propuesta 33/1999. En ella aludía a las numerosas quejas recibidas ante este órgano por la imputación de rentas a un período distinto al reflejado por el obligado en su declaración. Recurrida la liquidación y desestimado el recurso, el contribuyente instaba la rectificación de la autoliquidación para obtener la devolución del ingreso indebido, que era desestimada por considerarla prescrita al haber transcurrido más de cuatro años desde el fin del plazo para declarar, de acuerdo con los artículos 64, d) y 65 de la LGT. Ante esta situación, el CDC recomendó considerar que las actuaciones de liquidación de la deuda y los recursos planteados debían interrumpir también la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos del período no comprobado. Como reflexión final, la propuesta concluía que los principios de buena fe y confianza legítima debían llevar a la Administración a iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos de oficio una vez que tuviera conocimiento de la imputación realizada por el contribu-

yente, «dado que tal posibilidad (*incluso podría hablarse de obligación administrativa*)» se hallaba contemplada en el artículo 4º del Real Decreto 1163/1990». Años después esta propuesta fue reiterada por la núm. 3/2007, en relación con ciertos incentivos fiscales determinantes de una «tributación diferida», cuando se regularizaba su aplicación sin tener en cuenta la tributación de la renta en períodos posteriores.

A falta de recepción normativa de estas propuestas, la doctrina administrativa comenzó a aplicar el criterio de la *actio nata* previsto con carácter general en el artículo 1.969 del Código Civil, para entender que el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución no se iniciaba hasta que se producía la regularización administrativa mediante la correspondiente liquidación, momento en el que ingreso se convertía en indebido. Así lo entendieron, entre otras, la RTEAC 20 de noviembre de 2008 (RG 3032/2007) o las resoluciones del TEAC de 1 de junio de 2010 (JUR\2010\360234) y 30 de junio de 2011 (R.G. 3713/2009) también en supuestos en los que la Administración había rechazado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del período no comprendido por las actuaciones inspectoras³⁶. Se buscaba de este modo flexibilizar las reglas sobre la prescripción, realizando una interpretación favorable sobre el origen del ingreso indebido, que impidiera la pérdida del derecho.

A los problemas en materia de prescripción se unía el trato dispar que, desde el punto de vista de los intereses de demora, merecía la devolución en los impuestos sobre la renta, pues si afectaba a los pagos a cuenta y no a la cuota diferencial a ingresar, se calificaba la devolución como derivada de la normativa propia de cada tributo y sólo generaba intereses una vez transcurridos seis meses desde la solicitud. Únicamente a partir de la sentencia del TS de 17 diciembre 2012 (RJ/2013/1044) se otorga a los intereses el mismo trato que los devengados a favor de la Hacienda Pública, siendo exigibles desde su ingreso o el fin del plazo para declarar, «pues lo contrario permitiría a la Administración disponer de una cantidad ajena sin resarcimiento al acreedor».

Es al hilo de la impugnación de estas resoluciones en las que se rechaza, bien la devolución de ingresos indebidos por prescripción, bien el abono de los intereses de demora, cuando la doctrina administrativa y jurisprudencia comienzan a reprochar a la Administración su falta de actuación de oficio para reflejar en otros períodos las consecuencias de la regularización practicada, en una evolución que concluye más recientemente con la anulación de la liquidación que omite la regularización íntegra.

En un primer momento, la doctrina administrativa pareció ofrecer, efectivamente, diversas posibilidades de actuación válidas para reconocer *de oficio* la devolución. Así, en su resolución de 8 de noviembre de 2006, tratándose de un gasto deducido antes de lo debido en el IS, el TEAC destacó que la Inspección debería de haber iniciado «las actuaciones necesarias para resolver la situación planteada y regularizar los ejercicios posteriores, dado el carácter omnicomprendivo de sus facultades. El TEAC señaló, de este modo, diversas posibilida-

36 Estas resoluciones consideraron que el ingreso indebido surgía a raíz del pago de la liquidación practicada por la Inspección, por lo que no correspondía aplicar el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución (artículo 67.1.c) LGT) sino el del derecho a obtenerla (artículos 66.d) y 67.1.d) LGT.

des de actuación: 1) La *ampliación de las actuaciones inspectoras* en el transcurso de las ya iniciadas a los ejercicios posteriores; 2) La *iniciación, una vez finalizado el procedimiento inspector, de otras actuaciones de forma independiente*; 3) O bien como tercera posibilidad, «y sólo una vez que se hubiera producido el pago por parte del sujeto pasivo de la deuda derivada del acuerdo de liquidación», el inicio de oficio de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Estas consideraciones fueron reiteradas en las RTEAC de 20 de noviembre de 2008 (RG 3032/2007), 15 de mayo de 2009 (RG 3011/2007) y 1 de junio de 2010 (JUR\2010\360234), que destacan que si la Inspección no actúa de oficio y realiza una regularización parcial de la situación tributaria del obligado, deja de cumplir con las funciones que tiene encomendadas, «dando lugar a una situación, cuanto menos irregular o anómala, al trasladarle la carga de «solicitar» la devolución». Estas críticas fueron recabadas también por la AN en su sentencia de 9 junio 2010 (rec 261/2007) que destaca el deber incumplido por parte de la Inspección de realizar una *regularización integral* de la situación tributaria del interesado, «máxime cuando *el efecto favorable está indisolublemente unido* a la comprobación efectuada en los ejercicios anteriores, por razón directamente relacionada con esa actividad (...). No se comprende desde la perspectiva del principio de buena fe, que nunca debe perderse de vista por parte de una Administración que, según mandato constitucional, sirve con objetividad los intereses generales –no coincidentes necesariamente con los intereses puramente recaudatorios con sacrificio de los derechos de los contribuyentes– *que el ejercicio 2000 no fuera también objeto de inspección*, es de sospechar vehementemente que por razón de que el resultado de esa comprobación, al contrario de lo que sucedía con los años precedentes, sería favorable a la sociedad interesada», señala esta sentencia.

2.1.2. Delimitación y consecuencias actuales del principio. La nulidad de la liquidación que no aplica la regularización íntegra

La consolidación del principio pronto llevó a alegar la nulidad de las liquidaciones dictadas cuando no hubieran tenido en cuenta el ingreso realizado en otros periodos. Así, lo apunta ya la RTEAC de 30 de junio de 2011 (RG 3713/2009) y confirman las sentencias del TS de 5 de noviembre de 2012 (rec 6618/2010 y 4610/2010)³⁷. Estas últimas señalan 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

³⁷ La RTEAC de 30 de junio de 2011 (RG 3713/2009) no se pronuncia de forma expresa sobre la posible ampliación de las actuaciones, pero anula la liquidación dictada señalando que su importe debía ser reducido en el exceso de ingreso que se hubiera producido en el periodo posterior, previo examen de su deducibilidad. Otra cosa legitimaría la exigibilidad de un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto y, con ello, abocaría a solucionar la situación a través de la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 221. 1 a) de la LGT, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada.

el mismo hecho». La Administración _señala el TS_ debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que «cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable».

A partir de este pronunciamiento, numerosas sentencias posteriores han anulado liquidaciones dictadas en el marco de un procedimiento inspector, la SAN de 22 febrero 2019 (rec 592/2013) y de 29 de junio de 2022 (rec. 832/2018), en relación con la regularización de provisiones revertidas en períodos posteriores; la SAN de 14 julio de 2016 (rec. 534/2013), relativa a la regularización del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 21 de la LIS, 43/1995), que muestra la «perplejidad» del Tribunal por el hecho de que la Inspección no comprobara si la renta se había reintegrado en los períodos posteriores; o la sentencia del TSJ de Madrid de 10 de abril de 2019 (rec. 774/2017), en relación con la aplicación improcedente de una provisión³⁸. Otras consideran, además, que la ampliación debiera realizarse de oficio, previa audiencia al interesado, sin que sea siquiera necesario que éste lo alegue o ponga de manifiesto a lo largo del procedimiento inspector (SAN de 21 de diciembre de 2020 (rec. 602/2017), 22 de enero (rec 603/2017), 23 de septiembre (rec. 564/2019), de 30 de julio (rec. 247/2018) y 20 de diciembre de 2021 (rec. 4084/2020)). No ha sido infrecuente, sin embargo, que las alegaciones se formulen durante el procedimiento y sean obviadas, como destacan las SAN de 12 de abril de 2017 (rec. 541/2014) y de 28 de marzo de 2022 (rec. 781/2019) que ponen de manifiesto como la alegación de que las rentas se habían declarado en otro período «no obtuvo respuesta alguna» por parte de la Inspección³⁹.

A la vista de estas sentencias puede concluirse con VILLAR EZCURRA que la construcción jurisprudencial de este principio ha venido motivada en gran medida, «por la extraordinaria limitación de las facultades que los artículos 148 y siguientes de la LGT, conceden al obligado tributario para influir sobre el alcance de las actuaciones inspectoras»⁴⁰. Aunque el artículo 149 de la LGT

38 En relación con el tratamiento de las pérdidas por deterioro, se ha considerado, por otra parte, que si el período en que se dotó y dedujo improcedentemente la pérdida está prescrito y el gasto está consolidado, su reversión en períodos posteriores debe realizarse conforme al artículo 11.6 de la LIS, aunque la primera fuera improcedente, sin que lo contrario encuentre amparo en el principio de regularización íntegra. Así lo ha afirmado el TEAC en su resolución de 26 de abril de 2022 (RG 7366/2019), en la que reitera el criterio de las anteriores de 3 de abril de 2008 (RG 329/07), confirmada por la sentencia de la AN de 9 de febrero de 2011 (rec. 195/2008) y RTEAC de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) que señaló que, de otro modo, se produciría un déficit de tributación no querido por la norma.

39 Entre la doctrina administrativa destaca la RTEAC de 26 de enero de 2010 (RG 4099/2008), que pone de manifiesto como la Inspección ignoró las alegaciones realizadas antes de emitir el acta sobre la declaración de las cuotas por IVA en otros períodos y la solicitud de compensación entre deuda y crédito, al no haberse ampliado las actuaciones. El TEAC señala que la Inspección debió actuar «en cualquier otra forma que no implicara ignorar en absoluto dichos hechos», vulnerando el principio de buena fe, bien ampliando las actuaciones al otro período o bien, una vez suscrita el acta, tramitar el escrito como una solicitud de devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con el principio de colaboración con los administrados y el deber de información en las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones.

40 VILLAR EZCURRA, M. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», ob.cit, p. 3.

contempla la posibilidad de solicitar que una inspección de carácter parcial pase a tener carácter general respecto del tributo y períodos afectados, no se prevé, sin embargo, de forma expresa la posibilidad de instar la ampliación de la extensión de las actuaciones inspectoras a otros períodos. Esta circunstancia puede alegarse, sin embargo, de conformidad con el artículo 96 de la LGT, en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, a efectos de que pueda ser tenida en cuenta por el órgano competente al redactar la correspondiente propuesta de resolución. A ello se une la posibilidad prevista en el artículo 178 del RGGI, de que sea el órgano competente el que pueda acordar de forma motivada «cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen»: a) La modificación de la *extensión* de las actuaciones para incluir *obligaciones tributarias o periodos* no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación. b) La ampliación o reducción del *alcance* de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.

La construcción jurisprudencial del principio ha permitido, así pues, limitar la discrecionalidad administrativa en el ejercicio de estas potestades, de acuerdo con el contenido actual del principio de buena administración que, como señala PONCE SOLÉ viene asociada a un cambio profundo en el entendimiento tradicional de la discrecionalidad administrativa, que no puede seguir siendo entendida como una elección entre indiferentes jurídicos⁴¹. A nuestro juicio, la reticencia administrativa a la ampliación de actuaciones en estos casos deriva, por una parte, de la consiguiente aplicación de los artículos 73 de la LGT y 176.3 del RGGI, que contemplan la compensación *imperativa* en período voluntario de las cantidades a ingresar y devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección». La norma reglamentaria prevé, por su parte, que «en relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la *suma algebraica* de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados»⁴².

Además, hay que tener en cuenta que de acuerdo con la interpretación que se ha realizado del artículo 150 de la LGT, la ampliación de actuaciones para abarcar diversos tributos y períodos no supone extender el plazo máximo del procedimiento inspector. Se considera que existe un *único procedimiento* y no tantos como conceptos tributarios, aunque puedan extenderse una o varias

41 Este autor parte de la necesaria reconstrucción de la teoría de la discrecionalidad administrativa, entendida tradicionalmente como libertad de elección entre alternativas igualmente justas o de decisión entre indiferentes jurídicos, vinculada ahora al buen gobierno y buena administración. Cfr. PONCE SOLÉ, J. (2009), «La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida», *Cuadernos de la Cátedra de democracia y derechos humanos*, Universidad de Alcalá, p. 25.

42 Sobre las particularidades de estas formas de compensación de oficio, vid. CORDERO GONZÁLEZ, E.M. *La compensación como forma de extinción de la obligación tributaria*, Lex Nova, ob.cit, pp. 328 y 329.

actas en relación con todo el ámbito temporal objeto de la comprobación⁴³. El TS abunda en la idea de procedimiento único en su sentencia de 15 de diciembre de 2020 (rec. 342/2018), según la cual, cuando la Administración no acuerde la ampliación de actuaciones sino que inicie un nuevo procedimiento antes de finalizar el anterior se entenderá inserto en el primero a efectos del cumplimiento del plazo máximo de resolución «cuando la Administración no justifique de manera suficiente (i) que materialmente no existía conexión entre los conceptos, tributos o ejercicios objeto de regularización que impedirían la comprobación unitaria o (ii) que los datos que reclamaron la comprobación de esos nuevos conceptos, tributos o ejercicios no surgieron en el seno del procedimiento inspector ya iniciado, sin la concurrencia de conexión material alguna entre los aspectos o extremos necesitados de comprobación. En definitiva, no procederá esa nueva incoación si, dada la conexión entre el procedimiento en curso y los conceptos tributarios incluidos en las nuevas actuaciones, lo razonable, desde el punto de vista material, hubiera sido mantener las actuaciones en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas»⁴⁴. El TS alude a la necesidad de ejercer las potestades administrativas de la manera menos gravosa para los obligados, de acuerdo con el principio de buena administración. «No parece necesario incoar procedimientos nuevos –con la carga burocrática que ello conlleva, incluida la solicitud de nueva documentación, en ocasiones repetitiva, o la práctica de nuevos trámites o diligencias probablemente prescindibles– cuando ya se cuenta con unas actuaciones iniciadas, en vigor y con un desarrollo relevante en las que podría fácilmente efectuarse la comprobación requerida, con absoluta economía de medios y de molestias de todo tipo, con la rapidez y eficacia exigibles y sin merma de garantías de todo tipo, ni para los servidores públicos, ni para los contribuyentes». Esta sentencia, dictada en un asunto que nada tiene que ver con la regularización íntegra, resulta perfectamente aplicable a las situaciones de incompatibilidad a las que nos hemos referido con anterioridad⁴⁵.

El deber de ampliación afecta, a nuestro juicio, igualmente al procedimiento de comprobación limitada, para el que el artículo 164 del RGGI prevé también la posibilidad de acodar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones, además de aplicar la compensación, dictando «una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación

43 La sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 29 mayo de 2017 (rec. 378/2015) ha señalado que el deber de ampliar actuaciones prevalece en estos casos, aunque pueda tener como efecto que el procedimiento inspector exceda el plazo máximo permitido.

44 Al carácter unitario del procedimiento inspector a efectos interruptivos de la prescripción, aunque abarque varios periodos y obligaciones se refirió también el TS en sus sentencias de 4 de marzo de 2009 (rec. 185/2007) y de 27 de febrero de 2009 (rec. 6548/2004), 15 de junio de 2013 (rec. 5550/2008).

45 A nuestro juicio, el deber de regularizar completamente, ampliando actuación en estos supuestos de incompatibilidad existe, ya sean las actuaciones de carácter general o parcial, dado que la ampliación también puede serlo con este carácter. No lo han entendido así, sin embargo, las sentencias de 14 y 19 de abril de 2021 del TSJ de Castilla-La Mancha (JUR\2021\184532 y JUR\2021\184558), que rechazan, además, que la Administración esté obligada a ampliar este tipo de actuaciones a otro ejercicio si el obligado no lo solicita durante el procedimiento y lo alega por primera vez en vía económico-administrativa.

comprobados»⁴⁶. A ello se refiere la STS de 28 de febrero de 2023 (rec. 4598/2021), en relación con la mal denominada «tasa» por la emisión de informes de auditoría, regulada en el artículo 87 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Tratándose de un impuesto (ATC 381/2005, de 25 de octubre) instantáneo de declaración periódica y, declarada la tasa de forma tardía en una autoliquidación correspondiente a un período posterior, el TS concluye que no es posible exigirla, a través de un procedimiento de comprobación limitada, sin tener en cuenta el ingreso ya realizado. El TS afirma de nuevo el principio de regularización íntegra frente al principio de estanqueidad, alegado por la Administración y acogido por el TEAC y la AN, que llevado a sus últimas consecuencias supondría, como advierte esta sentencia, no sólo la negación del principio de regularización íntegra, «sino la propia actuación de la Administración para comprobar hechos que afecten a una pluralidad de periodos o ejercicios que dogmáticamente considera como estancos o incomunicables, máxime cuando no se menciona la norma legal que reconoce ese sedicente principio, sea jurídico o técnico, que se superponga al de justicia tributaria o al de evitación de la doble imposición sobre unos mismos hechos». Puesto que la Administración conocía o debía conocer, de haber observado una mínima diligencia, que el abono de la tasa se había efectuado en un período posterior, no cabe alegar las dificultades que puede entrañar la ampliación de un procedimiento. «La cuestión no es, por tanto, la mayor o menor dificultad en ampliar actuaciones» en la comprobación limitada, «sino en el ámbito originario a que afectaba el procedimiento elegido al efecto»⁴⁷. Y concluye, como ya había hecho en pronunciamientos previos en relación con el IVA (STS de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020), que este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada⁴⁸.

46 En su sentencia de 3 de mayo de 2022 (rec. 5101/2020), si bien a modo de *obiter dicta*, y en un asunto en el que la ampliación se había efectuado de forma simultánea al trámite de audiencia y en perjuicio del contribuyente, el TS se mostró crítico con esta posibilidad de ampliación prevista en el reglamento y no en la Ley, al tratarse de una modalidad simplificada de comprobación que, «en caso de que el objeto, o los medios de comprobación, deban ser extendidos, prevé específicamente, como modo de terminación, su conversión del procedimiento en el de inspección».

47 La Administración mantenía que la ampliación del procedimiento de comprobación limitada «no era obligatoria», al tratarse de un procedimiento con un plazo máximo de seis meses y dada la necesidad de entrar a comprobar los distintos ingresos incluidos en la declaración posterior, considerando además que la jurisprudencia que establece la necesidad de practicar la devolución del tributo en «unidad de acto» sólo afecta a comprobaciones relativas al mismo ejercicio. Se amparaba para ello en la STS de 26 de mayo de 2017 (rec. 1576/2016), según la cual la ampliación de actuaciones a otros ejercicios en relación con el IS, para reflejar los resultados de la comprobación del período no es obligatoria y requiere que no existan circunstancias que lo desaconsejen, como el previsible agotamiento del plazo máximo de duración, con el consiguiente riesgo de prescripción de los ejercicios inspeccionados. En esta sentencia, el TS consideró adecuado que la traslación a otros períodos de las consecuencias del procedimiento en curso se efectuara mediante un nuevo procedimiento de comprobación limitada, si bien destacando «que la regularización del ejercicio posterior no iba a tener efectos favorables sobre la actora, sino perjudiciales», como la disminución de BINS a compensar, de modo que con ello no se infringían los criterios doctrinales y jurisprudenciales que imponen la regularización completa «cuando la proyección a ejercicios futuros es favorable al sujeto inspeccionado», pronunciamiento que, precisamente por este motivo, no consideramos aplicable a este supuesto.

48 En esta sentencia, el TS resalta el hecho de que al obligado se le estuviera exigiendo «la misma deuda», por lo que viene a señalar que ni siquiera cabe hablar propiamente de compensación. A nuestro juicio, sin embargo, en la medida en que la deuda fue objeto de autoliquidación en otro período

Como hemos venido señalando, el deber de ampliar actuaciones en estos casos, cuando el procedimiento no comprende desde el primer momento los distintos períodos implicados, debiera de haberse llevado a la LGT en la reforma efectuada mediante Ley 34/2015, que se limitó a establecer la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas en términos sumamente amplios e imprecisos. Esta ampliación que debiera concebirse, además, con carácter parcial, limitada al elemento que es necesario trasladar a otros períodos y con efectos también parciales en relación con la interrupción de la prescripción, limitados al derecho a la devolución de ingresos indebidos. En estos términos debería interpretarse el artículo 68.9 de la LGT, a la luz del principio de proporcionalidad, de conformidad con el sentido y antecedentes de esta jurisprudencia, para permitir una interrupción parcial de la prescripción, limitada al derecho sobre el que es preciso realizar el ajuste, sin afectar a la totalidad de la obligación tributaria, aspecto que, junto con el deber de ampliación, debiera llevarse de forma expresa a la LGT⁴⁹.

2.2. La regularización del IVA deducible con derecho a la devolución del IVA soportado indebidamente

2.2.1. Origen y antecedentes de la aplicación del principio en la regularización de las cuotas deducibles

El principio de regularización íntegra, vinculado a la prohibición de enriquecimiento injusto, ha tenido especial arraigo en el IVA, ligado también al principio de neutralidad. Aunque es común la afirmación de que el origen de este principio se encuentra en este impuesto, a nuestro modo de ver, su desarrollo ha sido paralelo al de su aplicación en los supuestos de incompatibilidad de obligacio-

sería necesario modificar la declaración presentada, acordando formalmente la devolución de este ingreso y afectando su importe al período correspondiente, declarando formalmente su compensación, si bien a través de un procedimiento único.

49 En este sentido se han pronunciado varios autores. CORDERO GONZÁLEZ alude a la excepcionalidad del artículo 68.9 dentro del régimen general de la prescripción para mantener el alcance parcial de la interrupción de la prescripción, únicamente respecto del elemento regularizado y, dentro de él, sólo para incorporar a la conexas las consecuencias derivada de la primera regularización, en particular, la obtención de ingresos indebidos, «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la LGT por Ley 34/2015», ob. cit., p. 9. También JUAN LOZANO, A. considera que es necesario emprender el camino hacia «el reconocimiento de una posibilidad de interrupción y consumación parcial de los plazos de prescripción en los supuestos de obligaciones conexas», que debería llevarse a la LGT. Esta evolución es demasiado trascendente para quedar relegada a una interpretación judicial mediante técnicas de ponderación», «Los avances de la buena administración en los procedimientos de inspección», en LUCHENA MOZO, G y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2023) *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 188 y 189. Vid. también en este sentido, HERRERA MOLINA, P. M. (2022), «El tiempo en los procedimientos tributarios: prescripción, caducidad y figuras afines», *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación de Impuestos y Competitividad, p. 116; y ROBLES, P. (2021), «La vuelta a la interrupción parcial de la prescripción tributaria a consecuencia de la regulación de las obligaciones tributarias conexas y la reciente doctrina del TEAC», *QF*, núm. 20 (BIB 2021\5192).

nes a los que nos hemos referido anteriormente⁵⁰. En su aplicación al IVA, el citado principio ha impedido a la Administración eliminar el IVA deducido de forma improcedente en operaciones que considera exentas o no sujetas, exigiendo la deuda correspondiente sin tener en cuenta que el mismo IVA se habría soportado también de forma indebida y habrá de ser objeto de devolución. Los casos más comunes en los que se da esta circunstancia se producen en operaciones inmobiliarias, cuando se renuncia a la exención sin cumplir los requisitos, en entregas de bienes por parte de quienes no tienen la condición de empresario o profesional, en entregas no sujetas de unidades económicas del patrimonio empresarial o en operaciones simuladas, cuando la Administración considera que el IVA se ha repercutido de forma indebida y no resulta deducible.

Para evitar la doble imposición que se produce en estos casos por la exigencia sobrevenida de ITP al adquirente, el artículo 62.8 de la LGT estableció un procedimiento específico desarrollado en el artículo 42 del RGR, que prevé la suspensión del ingreso sin la aportación de garantías en tanto que se determina cuál es el tributo precedente, debiendo tomarse en consideración la cantidad ya ingresada, mediante mecanismos de compensación entre las Administraciones implicadas⁵¹. En relación con la doble imposición que puede producirse en el seno del propio IVA, la jurisprudencia del TS ha concluido que cuando la Administración estatal regulariza el IVA deducido, debe comprobar, en unidad de acto y en el mismo procedimiento, si el obligado tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado, compensando ambas cantidades, sin remitirle a un procedimiento autónomo para instar la devolución.

Sobre este tipo de regularizaciones, hay que recordar que la jurisprudencia comunitaria se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la imposibilidad de deducir el IVA repercutido de forma indebida y el derecho a su devolución (STJUE 13 de diciembre de 1989 *Genius Holding BV* (C-342/87), ap. 19; 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou y otros* (C-78/02 a C 80/02), ap. 51; 15 de marzo de 2007 *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05), ap. 23 y 27; 26 de abril de 2017 *Farkas* (C-564/15), ap. 47; 14 de junio de 2017 *Compass Contract Services* (C-38/16), ap. 35 y 36; y 21 de febrero de 2018 *Kreuzmayr* (C-628/16), ap. 43 y 44)⁵²⁵³. A falta de disposiciones específicas en la Directiva comunitaria, el derecho a la devolución se rige por el Derecho nacional, tal y como resaltan las sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05), ap.

50 El ATS de 20 abril 2022 (rec. 4598/2021) cita, en este sentido, a la STS de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), relativa al IVA y a la que luego aludiremos, como el inicio del reconocimiento jurisprudencial del principio.

51 Vid. sobre la exigencia descoordinada del IVA e ITP por parte de las distintas administraciones y la articulación de este procedimiento, entre otros, MARTÍNEZ GINER, L. (2010) «Extinción de deudas derivadas de tributos incompatibles», en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* / Vol. 1 (Tomo I), pp. 1223-1242 y VIÑAS LOSILLA, D. (2005), «Devolución de Ingresos Indevidos: Por fin llegó la esperada legitimación del repercutido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 14, BIB 2005\2216.

52 De este modo, el TJUE diferencia claramente entre el derecho a la deducción, que considera *un derecho inherente* al funcionamiento de este impuesto, que nace del sistema común el IVA para garantizar su neutralidad y se basa en la existencia de *un impuesto devengado*, frente a la devolución del IVA que se hubiera ingresado indebidamente.

53 Sobre la regularización del IVA indebidamente repercutido en la jurisprudencia comunitaria vid. GÓMEZ BARRERO, C., «La repercusión del impuesto», en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (Dir.) (2012), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, pp. 164-169.

37, 6 de febrero de 2014, *Fatorie*, (C-424/12), ap. 42 y 26 de abril de 2017, *Farkas* (C-564/15) ap. 50, sentencias de 11 de abril de 2019, *Porr Építési Kft*, (C-691/17), ap. 42 y 10 de julio de 2019, *Kursu Zeme*, (C-273/18, ap. 41), según las cuales «corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse las solicitudes, siempre que respeten los principios de equivalencia y efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares en el Derecho interno ni estén estructuradas de forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión». Estas sentencias precisan, además, que de haberse abonado el IVA a la Hacienda Pública por parte del proveedor, el principio de efectividad puede requerir que el adquirente pueda reclamar la devolución directamente a la Administración tributaria si la devolución por parte del proveedor resulta «imposible o excesivamente difícil», al resultar insolvente, por ejemplo⁵⁴.

En este contexto, las primeras sentencias que aplican este principio en la regularización de las cuotas deducibles se dictan estando en vigor el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Partiendo de la concepción ya superada del repercutido como tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, el artículo 9.2 de esta norma no lo mencionaba entre los legitimados para solicitar la devolución, señalando que la citada solicitud podría presentarse *por el sujeto pasivo que hubiera repercutido las cuotas*, sin perjuicio de que la devolución se efectuara a quien las hubiera soportado. Este razonamiento determinaba, como destacó la sentencia del TS de 9 de enero de 2008 (rec. 210/04), que cuando la operación no quedaba sujeta a IVA, la Administración regularizara al repercutido, *denegándole la deducibilidad de las cuotas, exigiendo el pago de otro impuesto y sin devolverle las cuotas indebidamente ingresadas*⁵⁵. La sentencia antes citada de 9 de enero de 2008 entendió, sin embargo, que el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE exigía considerar al repercutido incluido necesariamente entre los legitimados para solicitar la devolución, dado el derecho sustantivo que, en última instancia, le reconocía el artículo 9.2 del RD 1163/1990⁵⁶.

Con este antecedente, la posterior sentencia de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002) consagró ya la aplicación de la regularización íntegra decla-

54 Esta jurisprudencia del TJUE ha sido invocada en ocasiones por la doctrina económico-administrativa para sostener que la articulación de dos procedimientos independientes, es conforme con la normativa y jurisprudencia europea. A nuestro juicio, esta solución no es acertada, porque la interrelación del derecho comunitario y el derecho interno requiere, en última instancia, y por aplicación del principio de equivalencia, que esta comprobación se lleve a cabo en el mismo procedimiento, dotando a estas devoluciones del mismo trato que se da a otras derivadas de actuaciones administrativas similares, como las que afectan a varios períodos en los impuestos sobre la renta, a las que nos hemos referido con anterioridad, sobre las que existe una consolidada jurisprudencia que exige la aplicación imperativa de la regularización íntegra.

55 Al no reconocerse su legitimación para solicitar la devolución, sólo una vez firme la deuda podía instar a quien repercutió el IVA a que presentara la solicitud y le resarciera después, lo que en la mayoría de los casos resultaba inviable. Como expone VIÑAS LOSILLA (2005) «al repercutido no le quedaba más opción que suplicar al vendedor que iniciara un procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos que poco o nada le interesaba», Cfr. «Devolución de Ingresos Indebidos: Por fin llegó la esperada legitimación del repercutido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* num. 14 BIB 2005\2216.

56 En este sentido se había pronunciado FALCÓN Y TELLA (2004), «Los requisitos para la devolución del IVA: especial referencia a la legitimación del repercutido», *QF*, num.6 (BIB 2004\250).

rando que «una interpretación tan estricta del art. 9.2 del RD 1163/1990, como la mantenida por el TEAC para aceptar el criterio de la Inspección, que practica 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, del derecho del vendedor a instar la devolución de ingresos indebidos, *no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente*. La pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización por el impuesto sobre transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA». El TS concluye que, aunque «*es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas (...) en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después*». En esta situación, la Inspección debió aplicar «la solución más favorable al contribuyente, reflejando 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». Este criterio fue reiterado en numerosas sentencias dictadas con posterioridad en relación con el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, como la de 15 de octubre de 2009 (rec. 7150/2003), 18 septiembre 2013 (rec. 4498/2012), 22 enero 2014 (rec. 5699/2011), 23 enero 2014 (rec. 5668/2011), 10 abril 2014 (rec. 2887/2012) y 5 de junio de 2014 (rec. 947/2012).

2.2.2. La consolidación del principio tras la aprobación del RD 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa

A diferencia de su antecesor, y una vez que el artículo 35 de la LGT 57/2003, incluyó al repercutido entre los obligados tributarios, el RD 520/2005, de 13 de mayo, RGRVA, reconoció expresamente el derecho a solicitar y a obtener la devolución por quienes hubieran soportado indebidamente la repercusión del IVA, con sujeción a los requisitos establecidos en su artículo 14. La devolución podría solicitarse, según el apartado tercero de esta norma, instando la rectificación de la autoliquidación *en la que se hubiera realizado el ingreso*, uno de los procedimientos previstos con carácter general por el artículo 15 para la devolución de ingresos indebidos. La rectificación de la autoliquidación se regula en el artículo 129 del RGGI, pudiendo ser iniciada tanto por el sujeto pasivo que la presentó como por quien soportó las cuotas.

La regulación de un procedimiento *ad hoc* de devolución de ingresos indebidos, lejos de consolidar la solución a la que se había llegado por vía jurisprudencial, llevó a la Administración a mantener que en el nuevo marco normativo ya no era posible acordar la devolución del IVA indebidamente soportado en el mismo procedimiento en que se regularizaban las cuotas deducibles, siendo necesario esperar a que esta liquidación adquiriera firmeza para instar la rec-

tificación de la autoliquidación de acuerdo con los artículos 14.2 c) 4º del RGRVA y 129.2 del RGGI⁵⁷.

La necesidad de tramitar un procedimiento autónomo para reconocer la devolución fue de nuevo rechazada por el TS, que mantuvo su doctrina anterior ya aprobado el RGRVA. En el nuevo marco normativo, la sentencia de 7 de octubre de 2015 (rec. 2622/2013) alude de forma expresa al principio de regularización íntegra señalando que «este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa *a doble cara*, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el ITPAJD. Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, 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 –en el presente caso–, incluso constaba en la base de datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, (...) razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada», con cita de las sentencias precedentes del TS que habían afirmado este principio bajo el régimen jurídico anterior⁵⁸.

57 Vid. a este respecto la RTEAC de 14 de diciembre de 2017 (RG 03516/2014), que pone de manifiesto como la Administración había reflejado en el acta que la jurisprudencia del TS sobre la regularización íntegra «obedece a la ausencia por entonces de una norma que reconociera, a quien soportó las cuotas, el derecho a obtener la devolución del ingreso indevido efectuado lo que producía una situación de indefensión». Una vez regulado este procedimiento, «la presente propuesta no puede recoger simultáneamente la regularización de las cuotas de IVA indebidamente soportadas y la devolución de ingresos indebidos en su caso procedente sino que debe adecuarse a la tramitación que dicha norma impone (...) debiendo el interesado solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el empresario o profesional que emitió las facturas en las que se repercutió indebidamente el IVA correspondiente a las operaciones que son objeto de regularización en el presente expediente».

58 El que la nueva regulación procedimental impidiera la aplicación del principio fue rechazado también de forma expresa por el TEAC en sus resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 y acumuladas) y 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014). En un supuesto de renuncia indebida de la exención del IVA. La Inspección había reflejado en el acta que, puesto que el artículo 14, 2, c del RD 520/2005 de 13 de mayo recogía expresamente la necesidad de seguir un expediente específico de devolución de ingresos indebidos a solicitud del obligado, no era posible recoger simultáneamente la regularización de las cuotas de IVA indebidamente soportadas y la devolución de ingresos indebidos «sino que debe adecuarse a la tramitación que dicha norma impone», mediante la solicitud rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el empresario o profesional que emitió las facturas en las que se repercutió indebidamente el IVA».

Este criterio fue confirmado, finalmente en la sentencia del TS de 25 septiembre de 2019 (rec. 4786/2017) en la que el TS fija doctrina señalado que el artículo 14.2.c) del RGRVA, que reconoce el derecho del repercutido a obtener la devolución de ingresos indebidos, 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. La citada sentencia abunda en lo que denomina la «vertiente procedimental» de la regularización íntegra cuando señala que «con relación a esta cuestión subyace un doble planteamiento que conviene tener en cuenta. Una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión. La primera cuestión comporta una dimensión netamente sustantiva mientras que la segunda sugiere, más bien, una perspectiva de carácter procedimental». Esta última perspectiva resulta, a nuestro juicio, consustancial al propio principio cuando se refiere a la devolución de ingresos indebidos y es su contenido esencial, de manera que la devolución ha de efectuarse necesariamente *en unidad de acto* para colmar las exigencias de este principio.

El TS destaca que, aunque el RGRVA contemple la rectificación de la autoliquidación como procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos, el *escenario es distinto cuando existe un procedimiento de inspección en curso* cuyo objeto versa precisamente sobre la improcedencia de tributar por el IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva, de obtener su devolución. «Por tanto, no cabe mantener aquí 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. La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora».

Así pues, a la vista de las funciones administrativas que el art. 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, del objeto del procedimiento (art. 145 LGT) y del alcance de las actuaciones (art. 148 LGT), «resulta difícil negar _resalta el TS _que el procedimiento de inspección sea adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005»⁵⁹. Aunque el artículo 148 de la LGT defina las actuaciones inspectoras de carácter general como aquellas relativas a *la obligación tributaria* y período

59 El rechazo a la devolución de ingresos en el marco del procedimiento inspector, con remisión al procedimiento específico contrasta con la respuesta dada en ocasiones su solicitud se efectúa a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, que también es desestimada. Así ha ocurrido en los últimos meses con las presentadas a raíz de la jurisprudencia del TS (STS de 28 de

comprobado, no cabe olvidar que conforme al artículo 103 de la LGT «la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos» y que el artículo 101.1. del RGGI, establece que la resolución que ponga fin a cualesquiera procedimientos tributarios «decidirá todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y *aquellas otras que se deriven de él*». Estos preceptos, interpretados a la luz de los principios de eficiencia y economía procedimental y proporcionalidad conducen, así pues, a la *unidad de acto* en el reconocimiento de la devolución descartando *no sólo que el procedimiento de devolución deba iniciarse a instancias del obligado sino también que pueda impulsarse de oficio*. Si las cuotas soportadas aún no se hubieran compensado, la regularización debería eliminarlas, a la vez que se reconoce la devolución del IVA soportado indebidamente.

La devolución sólo procederá, por otra parte, si se ha producido el ingreso de las cuotas, de conformidad con el artículo 14 del RGRVA, pues en caso contrario no existirá enriquecimiento injusto. La devolución de la cuota repercutida y no ingresada implicaría, al contrario, según la RTEAC de 25 de junio de 2019 (RG 1972/2017), un perjuicio para la Administración, «que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario», tratándose de una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional⁶⁰. La comprobación del ingreso realizado ha de estar presidida, por otra parte, por los principios de facilidad probatoria, buena fe y el deber de lealtad en el uso de la información de que dispone la Administración que, como advierte la STSJ de Andalucía, de 11 julio de 2017 (rec. 73/2016) está en inmejorables condiciones para efectuar la comprobación a partir de la autoliquidación de quien ha repercutido el impuesto⁶¹. En esta labor, la Administración debe actuar con diligencia y no puede limitarse a señalar que «*no consta el cumplimiento de los requisitos*» de la devolución, sin desplegar una actividad de comprobación adecuada, lo que puede conllevar de nuevo la

noviembre de 2017 (recursos 807/200017, 809/2017, 812/2017, 813/2017 y 815/2017) sobre el cómputo de las ausencias esporádicas para la determinación de la residencia fiscal, en relación con las becas del ICEX, que se consideran finalmente sujetas al IRNR pero exentas, en contra de lo que había entendido la Administración tributaria, que había mantenido la sujeción al IRPF. Fijada doctrina por el TS, numerosos contribuyentes solicitaron la rectificación de las autoliquidaciones presentadas para obtener la devolución del IRPF, que es rechazada señalando que la devolución debía solicitarse en la declaración del IRNR. En muchos casos ni siquiera se procedía a la «desestimación» de la solicitud, sino a la «anulación» de la autoliquidación, no prevista en la LGT, tal y como ponen de manifiesto numerosas sentencias de los TSI de Madrid (de 7 septiembre de 2022 rec. 382/2020, de 14 septiembre 2022 (rec. 387/2020), de 27 de septiembre de 2022 (rec. 403/2022) y de 16 de noviembre de 2022 (rec. 384/2020) y de Asturias (rec. 1080/2019), de 26 de octubre de 2020.

60 El TEAC cita, en apoyo de su tesis la sentencia del TJUE de 6 de noviembre de 2003 (C-78/02 a C-80/02, Maria Karageorgou y otros), según la cual, si la operación no está sujeta al IVA, «el importe que figura por error como IVA en las facturas correspondientes a dichos servicios no puede calificarse de IVA». El artículo 14 del RGRVA determina, por otra parte, cuándo debe de entenderse producido el ingreso. En su resolución de 22 de septiembre de 2022, el TEAC destaca que la finalidad de este precepto es la de aclarar que cuando la autoliquidación del sujeto pasivo sale a compensar, se debe entender cumplido el requisito de que la cuota esté «ingresada», al figurar en la autoliquidación, aunque el resultado no sea a ingresar una vez deducido el IVA soportado.

61 Esta sentencia se refiere a la desidia y desinterés que en ocasiones ha mostrado la Administración al efectuar la comprobación del ingreso, de la que se espera, sin embargo, «que no se comporte como si desconociese la información que, por un medio u otro, obra en su poder, ni siquiera amparándose en la complejidad de su estructuración orgánica; o simplemente, que extreme su diligencia en gestionar el caudal de información tributaria relevante en su poder».

anulación de la liquidación que regulariza el IVA deducido (RTEAC 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 y acumuladas y RTEAC de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016). A la hora de determinar el importe de la devolución es preciso tener en cuenta, por otra parte, si quienes repercutieron las cuotas tributan a través del régimen simplificado que, aunque no obsta a que la comprobación pueda efectuarse en el marco del procedimiento de comprobación del IVA deducible, sí tendrá consecuencias en relación con el importe a devolver, en el caso de que las cantidades ingresadas sean inferiores a las deducidas (STS de 25 septiembre (rec. 4786/2017), 10 octubre (rec. 4153/2017) y 17 octubre 2019 (rec. 4809/2017), 2 octubre de 2020 (rec. 3212/2018) y 22 de abril de 2021 (rec.1367/2020).

2.2.3. Su aplicación a la comprobación limitada y respecto de operaciones simuladas

Además de para el procedimiento inspector, el mismo criterio rige «con las adaptaciones que sean necesarias», como precisó la STS de 26 mayo de 2021 (rec. 574/2020), para las actuaciones de gestión y en particular para la comprobación limitada. Contra la aplicación de la regularización íntegra en este procedimiento se había pronunciado el TEAC en resoluciones de 26 febrero 2020 (RG 2449/2017) y 17 de septiembre de 2020 (RG 281/2018) en base a dos consideraciones⁶²: La imposibilidad de rectificar la autoliquidación del sujeto pasivo que repercutió el impuesto en el seno de un procedimiento de comprobación limitada y la restricción de facultades que entraña este procedimiento, en lo que se refiere particularmente a las actuaciones frente a terceros, a la vista de las que le atribuye el artículo 136 de la LGT, que impiden la realización de actividades fuera de la oficina, efectuar requerimientos de información a terceros que no sean objeto de aportación por la existencia de una obligación de información periódica o para la ratificación de la misma, el análisis de movimientos financieros o el examen de la contabilidad mercantil.

En relación con esas objeciones hay que precisar, sin embargo, que no se trata en estos casos de *rectificar la autoliquidación*, procedimiento que sólo podrá iniciarse previa solicitud del obligado, sino de comprobar y reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor del repercutido, que como hemos señalado reiteradamente cuenta con múltiples procedimientos para llevarse a cabo, tal y como se desprende del artículo 15 del RGRVA. Por otra parte, la comprobación del ingreso de las cuotas, que es el requisito esencial al que se sujeta la devolución, no constituye propiamente una comprobación a terceros, sino la verificación de un dato del que ya dispone en la mayoría de los casos la propia Administración tributaria y que se refiere, además, a la devolución correspondiente al obligado que está siendo comprobado. Además, hay que tener en cuenta que los medios de comprobación de que dispone la Administra-

62 La aplicación de la regularización íntegra en la comprobación limitada ya había sido admitida, sin embargo, con anterioridad por diversas resoluciones de los TEAR, algunas de las cuales fueron objeto de alzada ante el TEAC, que lo rechazó hasta asumir finalmente la doctrina del TS. Vid. en este sentido, las resoluciones del TEAR de Madrid de 29 de noviembre de 2018 (RG. 28/19088/2015) y de 30 de enero de 2019 (RG. 28/23417/2015/00/00)

ción en el procedimiento de comprobación limitada son similares a los que se le otorgan en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación conducente a la devolución de ingresos indebidos según el artículo 127 del RGGI. A ello hay que añadir que al igual que en la comprobación limitada, el artículo 128.1 del RGGI atribuye a la comprobación practicada en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación los mismos efectos preclusivos que en el caso de la comprobación limitada, en términos semejantes a los del artículo 140 de la LGT⁶³. No encontramos por ello justificación a la imposibilidad de verificar la devolución en el marco del procedimiento de comprobación limitada, debiendo aplicarse el mismo criterio que en el procedimiento inspector en relación con la regularización íntegra, tal y como aceptó finalmente la resolución de 20 de octubre de 2021 (RG 4977/2018), en la que se asume la doctrina del TS antes referida.

La regularización íntegra debe aplicarse no sólo a operaciones reales que la Inspección considera exentas o no sujetas al IVA, sino también a las que califique como simuladas, siempre que las cuotas hubieran sido efectivamente soportadas e ingresadas. Así se desprende de la STS de 25 de octubre de 2015 (rec. 3857/2013), de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), de 10 de octubre (rec. 4153/2017), y de 17 de octubre de 2019 (rec. 4809/2017), cualquiera que sea la finalidad de las operaciones realizadas, ya sea la de obtener una ventaja en el IS o IRPF, en el propio IVA o en ambos. En estas sentencias el TS rechaza, en este sentido, que la jurisprudencia comunitaria que permite denegar el derecho a la deducción en los casos de fraude o abuso (STJUE de 6 de diciembre de 2012, Bonik, (C-285/11), de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, (C-131/13, C-163/13 y C-164/13) y STJUE de 28 de julio de 2016, Giuseppe Astone, (C-332/15)) resulte relevante para decidir sobre la aplicación del principio, habida cuenta de que en estos casos se parte precisamente de la improcedencia del derecho a la deducción, que tampoco debía de haberse soportado, cuestionándose únicamente el procedimiento a través de cual habría de verificarse el derecho a la devolución.

Aun tratándose de una doctrina plenamente asentada y asumida por la AEAT tras las numerosas sentencias dictadas en los últimos años por el TS, su aplicación presenta alguna dificultad que haría necesario, de nuevo, la intervención del legislador para establecer el cauce procedimental oportuno para coordinar las actuaciones que se llevan a cabo frente al repercutido, a quien la devolución ha de reconocérsele en el mismo procedimiento de comprobación, y frente al sujeto pasivo que repercutió el impuesto, que podría ver limitado su derecho a la deducción, verse obligado a aplicar la regla de prorrateo o la regularización de los bienes de inversión (art. 110 LIVA) a consecuencia de la calificación realizada

63 Lo anterior lleva a MORILLO MÉNDEZ (2008) a concluir que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones comparte el sustrato del de comprobación limitada. «Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IVA del RD 1065/2007», *Carta Tributaria: Monografías*, núm. 9, p. 12. Como señala también MARTÍN LÓPEZ (2011) «el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones presenta, a mayor abundamiento, un carácter esencialmente comprobatorio. O, dicho sin mayores ambages, la rectificación enmarcada dentro de la función administrativa de gestión tributaria, no constituye sino un auténtico procedimiento de comprobación tributaria», *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, p. 56.

por la Administración tributaria⁶⁴. El procedimiento que pudiera iniciarse para regularizar a éste último, habría de coordinarse con la regularización del repercutido, para no llegar a soluciones contradictorias incluso en vía jurisdiccional⁶⁵. A nuestro juicio, esta problemática no debiera, sin embargo, afectar al criterio de la unidad de acto para el reconocimiento de la devolución al repercutido, manteniendo la imposibilidad de exigir la deuda sin antes verificar el derecho a la devolución.

2.3. La regularización íntegra «bilateral» entre entidades vinculadas

La reforma de la LGT en materia de obligaciones conexas efectuada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dejó fuera de su ámbito de aplicación aquellas que implicaran a varios sujetos. Entre ellas cabe destacar las operaciones relativas a las personas o entidades vinculadas, para las que el artículo 18 de la LIS establece el deber de valorar las operaciones a valor de mercado, regulando un régimen específico y completo, tanto desde el punto de vista sustantivo como procedimental, para hacer efectiva la bilateralidad del ajuste. El apartado 10 de esta norma prevé, en este sentido, la vinculación de la Administración a la corrección realizada en relación con el resto de personas o entidades, de modo que esta no determine la tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de los sujetos que la hubieran realizado. Como destaca la resolución del TEAC de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016), el carácter bilateral constituye un principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas y una condición *sine qua non* para garantizar su adecuación al ordenamiento tributario, no sólo por preverlo expresamente el artículo 18 de la LIS, al que se remite la LIRPF, sino por la propia naturaleza de la operación vinculada como norma de valoración imperativa, que exige la presencia de las dos partes ligadas entre sí por alguno de los vínculos que determina el artículo 18.3 LIS. La ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, tal y como resalta esta resolución, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, dando lugar a una situación de doble imposición y enriquecimiento injusto a favor de la Hacienda Pública, o a una desimposición no querida por la norma. La *regularización íntegra bilateral* es, por tanto, un elemento estructural del régimen valorativo de las operaciones vinculadas en la propia norma del IS, que ha

64 Pone de manifiesto esta problemática la Nota publicada por la AEAT en la que asume el criterio del TS en esta jurisprudencia y destaca que como se planteó en los casos resueltos por el TS, dada la vinculación existente entre el sujeto pasivo y quien soportó la repercusión. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina/Criterios/Criterios/IVA/Regularizacion_integra_IVA.pdf

65 En el procedimiento establecido *ad hoc* para la solicitud de la devolución, mediante la rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo que repercutió el impuesto, se prevé, en el caso de que sea iniciado por quien soportó las cuotas, la notificación al primero para la formulación de alegaciones y aportación de pruebas, debiendo notificarse la liquidación provisional o resolución denegatoria a ambos. En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por quien realizó la repercusión, no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza, de acuerdo con el artículo 129 del RGGI.

de informar, no sólo su comprobación, sino también la revisión administrativa y judicial de los actos que se dicten⁶⁶.

En este contexto, el principio de regularización íntegra ha actuado como una cláusula de cierre, de aplicación jurisprudencial, que ha permitido la regularización bilateral en operaciones realizadas entre entidades vinculadas, más allá del procedimiento previsto en el artículo 18 LIS. El TS ha señalado, en este sentido, que el *supuesto legal* de aplicación de la regularización íntegra en relación con el valor de las operaciones «no excluye a priori la existencia de otros supuestos» en los que el principio resulte aplicable, en particular, cuando lo que se cuestiona no es la valoración de las operaciones realizadas sino su calificación o su propia existencia. Así, cuando la Administración declara las operaciones simuladas aplicando el artículo 16 de la LGT, no puede limitarse a hacerlo para una sola de las partes, liquidando la deuda correspondiente, sino que debe de extender sus actuaciones a la contraparte a efectos de extraer las consecuencias que puedan resultarle favorables. Así se desprende de la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2019 (rec. 1675/2018), que, en el marco de la normativa anterior, afirma la necesidad de que la regularización resulte completa y bilateral más allá de la valoración de la operación. La Administración había considerado que, no tratándose de ajuste valorativo por aplicación del ya derogado artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino de la consideración como no deducibles de determinados gastos por servicios no acreditados e intereses de un préstamo que la Inspección consideró inexistentes, no estaba obligada a regularizar la situación del IS de la entidad que había declarado el ingreso⁶⁷.

El TS aplica su jurisprudencia sobre el IVA en sentencias de 10 de octubre (rec 4809/2017), y 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017) relativas también a un supuesto de simulación y concluye que cuando en el curso del 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 que se están desarrollando, *al generarles un exceso de tributación*, es necesario llamarles al procedimiento para lograr la regularización completa y bilateral y evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, a quien le es fácil saber el tratamiento fiscal que la sociedad vinculada le ha dado a la operación. Sin

66 Vid. al respecto, VVAA (2016), *Nuevo Régimen Fiscal de las Operaciones Vinculadas*, CISS, Valencia y CORDÓN EZQUERRO, T (Dir.) (2022), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF. Sobre el régimen anterior a la reforma por Ley 36/2006, vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2001) *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid.

67 Esta dimensión «bilateral» de la regularización íntegra había sido rechazada por la sentencia del TSJ de Cataluña de 11 abril de 2019 (rec. 47/2017), para la que el ajuste bilateral sólo era aplicable a las correcciones valorativas y no cuando la regularización parte de la falta de realidad de las operaciones. Hay que recordar, en todo caso, que el vigente artículo 18 de la LIS no alude sólo a los ajustes valorativos sino que se refiere en general a la «comprobación de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas», para efectuar, en su caso, «las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga», determinando que la Administración tributaria «quedaría vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas».

embargo, y a diferencia del criterio seguido cuando el principio es aplicado a un único sujeto, ha de ser el sujeto investigado el que, en virtud del principio de buena fe, debe solicitar la presentación de la otra entidad en el procedimiento.

A la misma argumentación recurre la sentencia del TS de 11 de junio de 2020 (rec. 3887/2017) cuando lo que se impugna no es la liquidación que regulariza la operación, sino la resolución desestimatoria de la solicitud de ingresos indebidos presentada por la otra entidad, una vez firme aquella. El TS recurre de nuevo al criterio de la *actio nata* para rechazar la prescripción de la devolución de ingresos indebidos a favor de la parte no llamada al procedimiento. Ante la «anomalía» que supone el no haber regularizado de oficio a ambos contribuyentes, se considera que el cómputo del plazo de prescripción no se inicia en tanto que la Administración no efectúa la calificación incompatible que lo origina. En esta ocasión, el TS cita expresamente el principio de buena administración, que «impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste, para dar cobertura a sus deberes, la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente, ordenando observar el deber de cuidado y la debida diligencia para evitar el enriquecimiento injusto. «Una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la ley y al derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a la entidad incidía de lleno en la situación tributaria de la parte vinculada, al punto de que el gasto regularizado a aquélla era el correlato del ingreso efectuado por ésta». «Nada impedía a la Inspección 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»⁶⁸.

El ajuste bilateral debe garantizarse también cuando el procedimiento seguido no es el previsto en el artículo 18 de la LIS, consistente en regularizar sucesivamente a las partes, sino la tramitación de *procedimientos simultáneos de inspección*, prevista implícitamente en el artículo 150.1 tras su modificación por Ley 34/2015, de 21 de septiembre y confirmada por el TS en sus sentencias de 18 de mayo de 2020 (rec. 6187/2017) 6 de junio de 2022 (rec. 2608-2020) y 30 de enero de 2023 (rec. 4077/2021)⁶⁹. En todas estas sentencias el TS afirma la necesidad de adoptar medidas de coordinación entre los distintos procedimientos a fin de garantizar el ajuste bilateral, destacando el carácter provisional de la liquidación de acuerdo con los artículos 101.4 LGT y 190.2.c) del RGGI y la necesaria tramitación coetánea y la acumulación de los recursos o reclamacio-

68 La constatación del comportamiento poco diligente de la Administración lleva al TS aplicar un criterio distinto al que ha aplicado a ingresos indebidos por inconstitucionalidad de la norma o vulneración del derecho comunitario, cuyo plazo de prescripción no se inicia en el momento en que tiene lugar esta declaración sino en el momento en que se efectúa el ingreso o termina el plazo para declarar, tal y como han entendido STS de 14 de abril de 2011 (rec. 364/2007), de 18 de enero de 2005 (rec. 26/2003) y STS de 16 de noviembre de 2016.

69 Vid. las dificultades que puede conllevar la tramitación separada de los procedimientos para la efectividad de la bilateralidad del ajuste, dada la posibilidad de impugnación separada de cada uno de los actos, son puestos de manifiesto por CALDERÓN CARRERO, J.M. y ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2016) «La comprobación de la operaciones vinculadas: ¿Modelo unitario o dual?: Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 4202/2016)», *RCyT. CEF*, núm. 405, pp. 136-144

nes presentados, como destaca la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 4202/2016)⁷⁰. La necesidad de garantizar la bilateralidad del ajuste en fase de revisión lleva a la RTEAC de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016) a rechazar la impugnación parcial enalzada por parte de la AEAT de sólo una de las resoluciones económico-administrativas, la favorable al obligado (que anulaba el ajuste en el IRPF cuando la regularización desfavorable (la resolución que anulaba el ajuste en el IS) ya había adquirido firmeza. Por su parte, la RTEAC de 28 de junio de 2022 (RG 06460/2019), tras declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria relativa al IRPF por exceso de plazo del procedimiento inspector, anula también la liquidación relativa al IS favorable al obligado, a pesar de no estar afectada por la prescripción, para evitar la quiebra de la bilateralidad del ajuste y el enriquecimiento injusto del contribuyente⁷¹.

Aun sin cita expresa del principio de regularización íntegra, numerosas sentencias recientes del TS han aplicado, por otra parte, el de buena administración, estrechamente vinculado con el primero, para exigir una efectiva colaboración entre la Administración estatal y foral a efectos de efectuar ajuste bilateral, lo que exige la notificación tanto a la otra Administración como a la entidad residente en su territorio de la regularización practicada a la otra entidad (STS de 17 y 22 de septiembre de 2020 (rec. 5808/2018 y 5825/2018) y 29 octubre de 2020 (rec. 5442/2018). A ello se une también la vinculación de la Administración tributaria a los ajustes practicados por la otra (STS de 20 de diciembre de 2022, rec. 3175/2021), sin que los problemas de coordinación que puedan plantearse puedan incidir sobre los contribuyentes «a quienes no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre Administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas»⁷².

70 La valoración imperativa de las operaciones vinculadas a valor de mercado que instauró la Ley 36/2006, cambió el procedimiento hasta entonces previsto para comprobar dicho valor, que se configura ahora como una actuación más del procedimiento inspector, de manera que las actuaciones se entienden exclusivamente con el obligado tributario objeto del procedimiento hasta que se dicte la liquidación correspondiente, que tiene carácter provisional. Una vez dictada esta, la parte vinculada podrá personarse en el procedimiento de revisión, de haber sido recurrida la liquidación por el obligado, o bien presentar su propio recurso si no lo hubiera hecho el primero, para lo que le será notificada la liquidación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá, por otra parte, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza. La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas, debiendo la Administración efectuar las regularizaciones correspondientes mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Sobre este procedimiento, vid. CALDERÓN CARRERO, J. M. Y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016) «El procedimiento de comprobación en las operaciones vinculadas», VVAA, *Nuevo Régimen Fiscal de las Operaciones Vinculadas*, CISS, Valencia.

71 El TEAC añade, en todo caso, que este resultado coincide con el pretendido por los reclamantes en vía económico-administrativa, la anulación de las liquidaciones por operaciones vinculadas derivadas de la comprobación, tanto la liquidación a devolver de la sociedad como la a ingresar del socio (IRPF), manteniendo la tributación declarada.

72 En su sentencia de 18 de marzo de 2021 (rec 6428/2018) el TS rechaza, sin embargo, que su doctrina sobre la obligatoriedad de realizar una regularización completa y bilateral de la situación en entidades vinculadas resulte aplicable cuando una de las entidades integrantes del grupo es no residente, debiendo acudir al convenio para evitar la doble imposición existente entre los Estados

3. Los efectos de la regularización íntegra en el ámbito sancionador en los supuestos de conexidad de obligaciones

Como hemos visto, la regularización íntegra ha permitido superar la estancamiento de las obligaciones tributarias para evitar el enriquecimiento injusto en distintas situaciones. La consolidación de este principio en los procedimientos de comprobación no ha venido acompañada, sin embargo, de un tratamiento semejante en el ámbito sancionador, para apreciar adecuadamente y de forma global la gravedad de la conducta del obligado a la hora de determinar la existencia de responsabilidad infractora. Diversas sentencias recientes y algunos recursos de casación aún pendientes se refieren, en este sentido, a las eventuales consecuencias que este principio pueda tener en el ámbito sancionador, cuando el dejar de ingresar (art. 191 LGT), el solicitar u obtener indebidamente devoluciones (arts. 193 y 194) o el determinar o acreditar improcedente cantidades a compensar o deducir en períodos posteriores (art. 195) viene acompañada de un simultáneo derecho a la devolución a favor del obligado que vendría a «neutralizar» o minorar el desvalor propio de la conducta típica. Estas situaciones tienen, como destaca el TS en su auto de admisión de 20 de octubre de 2022 (rec. 24/2022), un sustrato común, pues en todas ellas se plantea el problema del cálculo de la base de la sanción en tipos infractores cuyo bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, pero que presentan circunstancias particulares en la conducta del obligado que podrían modular el perjuicio económico *directo o potencial* causado.

Aunque la cuestión se ha planteado en el terreno jurisdiccional, dado el limitado margen de decisión que se ha reconocido a los tribunales para valorar la proporcionalidad de las sanciones tributarias y la posición minimalista que tradicionalmente ha adoptado el TC en el enjuiciamiento de la constitucionalidad del régimen sancionador tributario, a nuestro juicio, sería necesario abordar esta problemática en el plano legislativo, mediante una reforma de la LGT que tratara adecuadamente los problemas de conexidad en este ámbito y ofreciera una respuesta punitiva más proporcionada⁷³. En este sentido, el TC ha recordado en todo momento la libertad de configuración del legislador para establecer el sistema de infracciones y sanciones a partir de su juicio de oportunidad, limitando su papel a determinar si la respuesta ofrecida por el ordenamiento incurre en un *patente derroche inútil de coacción* que convierta la norma en arbitraria y *socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad*

implicados, para determinar si el mismo contempla el ajuste bilateral y dirimir en todo caso, los problemas que puedan plantearse en relación con una supuesta doble imposición en el marco del procedimiento amistoso previsto en el convenio. Si el convenio no incluye el ajuste ni se ha acudido al procedimiento amistoso, la Administración española no está obligada a realizar la regularización completa de la situación, para tener en cuenta que el menor gasto en una de las entidades habría supuesto un mayor ingreso en la otra.

⁷³ Vid. entre otras, las STS de 12 de noviembre de 2009 (rec. 1398/2004) y 11 de diciembre de 2014 (rec. 2742/2013), que destacan el escaso margen de apreciación en la aplicación del principio de proporcionalidad que la LGT de 2003 confiere al órgano competente para sancionar y en consecuencia al órgano judicial, en la medida en que establece para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta y determinada, a diferencia de lo acontecido en la anterior LGT de 1963.

de la persona y al Estado de Derecho, circunstancia que raramente se ha estimado⁷⁴.

En la actualidad, la LGT ofrece una respuesta desigual a este tipo de situaciones, estableciendo una infracción específica en el artículo 191.6 de la LGT para los supuestos de diferimiento del ingreso y sin prever, sin embargo, otras situaciones semejantes, en las que se ha planteado si la valoración global de la conducta del obligado que deriva de la aplicación del principio de regularización íntegra en el procedimiento de comprobación ha de trasladarse también al ámbito sancionador a la hora de determinar la base de la sanción.

3.1. La infracción del artículo 191.6 de la LGT por «diferimiento» del ingreso

La valoración de la conducta del obligado más allá del período concreto objeto de la comprobación no es, en efecto, ajena a la LGT, que ha establecido un tipo específico de infracción en el artículo 191.6 en relación con la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido «incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo»⁷⁵.

Con esta infracción la LGT abordó el problema de las denominadas por el TS declaraciones «clandestinas» de cuotas por IVA o pagos a cuenta por el IRPF o IS, declarados en autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores. Bajo la LGT de 1963, a falta de regulación expresa, se había planteado si estas regularizaciones podían considerarse espontáneas a efectos de aplicarles los recargos por declaración extemporánea, regulados hoy en el artículo 27 de la LGT, al considerar que, aunque fuera a través de una declaración errónea, la deuda había sido satisfecha antes de que la Administración efectuara un requerimiento previo en relación con el período al que fueran imputables las cuotas⁷⁶.

La solución a la que llegó la LGT fue la de considerar que en estos casos se comete la infracción por dejar de ingresar en el período correspondiente, pero

74 Vid. por todas, las SSTC 55/1996, de 28 de marzo; 161/1997, de 2 de octubre y 136/1999, de 20 de julio además de la más reciente STC 74/2022, de 14 de junio. Como destaca DÍAZ GONZÁLEZ, G.M. (2023) la jurisprudencia constitucional en el ámbito sancionador ha mostrado una tolerancia frente al legislador muy superior a la mostrada por la jurisdicción constitucional en otros ámbitos, «Legalidad, proporcionalidad y márgenes de apreciación en la determinación de las sanciones administrativas: una crítica de la jurisprudencia constitucional», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 62, pp. 3 y 4.

75 El artículo 27 de la LGT prevé, en este sentido, que para que resulten aplicables los recargos, «las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período».

76 En el marco de la anterior LGT, el TS consideró que toda regularización» debía ser expresa y no «tácita» mediante el ingreso en otros períodos, por lo que no procedía aplicar el recargo por declaración extemporánea, siendo de aplicación la infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la LGT de 1963. «No es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y proporcionalidad una regularización voluntaria detallada (...), que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado», señaló entre otras muchas en las STS de 27 de septiembre (rec 308/2008) y 22 de diciembre de 2010 (rec. 35/2007), 9 de mayo (rec. 5253/2007) y 7 de julio de 2011 (rec. 2480/2009).

tomando en consideración el ingreso posterior a efectos de calificar como *leve* la infracción, con la imposición de la sanción del 50% de la cuota. La infracción se configura como un tipo específico del regulado en el artículo 191 de la LGT y, aunque surge fundamentalmente a raíz del diferimiento a otros períodos del ingreso de cuotas por IVA o pagos a cuenta en el IRPF, se ha aplicado también al diferimiento de ingresos o la anticipación de gastos en el IRPF o IS, por discrepancias en los criterios de imputación temporal, tal y como ha entendido la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 1614/2016). No obstante, y aún con las mismas consecuencias, en otras ocasiones se ha aplicado también la infracción del artículo 191.1 en su modalidad leve, al no existir ocultación. Así, en la SAN de 4 de mayo de 2022 (rec. 700/2018), en relación con la regularización de una provisión por insolvencias dotada en un período anterior al debido⁷⁷.

El tratamiento específico que el artículo 191.6 LGT otorga a las regularizaciones «tácitas» para modular la sanción aplicable se refiere, como destaca la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 01614/2016) a la calificación de la infracción, que siempre tendrá carácter leve y no a la base sobre la que se aplica, que será la cuota dejada de ingresar en el período correspondiente⁷⁸. El artículo 8 del RRGST descarta, por ello, que las cantidades indebidamente declaradas en un periodo disminuyan la base de sanción que proceda en la regularización de aquel en el que debieron integrarse, como había entendido la AN en sus sentencias de 21 noviembre 2013 (rec. 278/2012) y 17 diciembre 2013 (rec. 486/2012) que, para adecuar la sanción al principio de proporcionalidad, consideró que ésta venía dada por el recargo y, en su caso, los intereses de demora devengados a consecuencia del diferimiento⁷⁹.

Desde su introducción en la LGT, la infracción del artículo 191.6 ha sido cuestionada por su adecuación al principio de proporcionalidad, teniendo en cuenta que no existe propiamente falta de ingreso, sino un diferimiento del mismo, y tampoco ocultación, de forma que el daño ocasionado se identifica fundamentalmente con los recargos por declaración extemporánea, que son los que se soslayan integrando las cantidades en una declaración correspondiente a otro período⁸⁰. Tratándose, no del diferimiento de cuotas por IVA o pagos a cuenta en el IRPF, sino de una aplicación indebida de los criterios de imputación temporal los impuestos sobre la renta, el diferimiento a períodos posteriores puede tener, como es evidente, motivos adicionales, como la modulación de la progre-

77 También para CAYÓN GALIARDO (2012) la conducta consistente en una indebida imputación temporal de rentas puede subsumirse en el artículo 191.6 LGT «La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones», *RTT*, núm. 98, pp. 1-16.

78 La regla general establecida por el RRGST en sus artículos 3.2 y 3.3 es la de atender a cada obligación o período para determinar la infracción cometida, aunque en el procedimiento de comprobación se integren varios. Al contrario, considera también que existe una única infracción a pesar de que se hubieran desarrollado varios procedimientos o propuestas de liquidación en relación con cada tributo y período.

79 Al establecer una infracción específica para estos supuestos, la LGT de 2003 siguió el criterio del Informe para la reforma de la LGT de la *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT* de julio de 2001, que entendió que estos casos debían tipificarse como infracción tributaria, «pero no de la máxima gravedad, teniendo en cuenta que, aunque no por el cauce idóneo, el obligado tributario ha acabado regularizando su situación tributaria».

80 Así, para CAYÓN, «sin poner en duda la justificación de estos requisitos formales ya que la Administración no puede percibir ingresos como un totum revolutum sin conocer las obligaciones que se

sividad del impuesto u otros, que sí pueden determinar, además, una falta de ingreso.

La compatibilidad de la infracción con el principio de proporcionalidad ha sido afirmada, sin embargo, tanto por el TC como por el TS en distintos pronunciamientos que, aún hoy, dejan aspectos sin resolver. La vulneración del principio de proporcionalidad se ha descartado tanto en comparación con los recargos del artículo 27 LGT, como con la sanción aplicable a la falta de ingreso alguno, tanto por el TC (ATC 20/2015, de 3 de febrero (RTC 2015/20) y 111/2015, 23 de junio (RTC 2014/5880), que rechazaron sendas cuestiones de inconstitucionalidad, como por el TS en diversas sentencias dictadas a partir del año 2021: STS de 13 de octubre, (rec.391/2020) y 26 de octubre de 2021 (rec. 4746/202); 29 de junio (Rec. 3617/2020) y 31 de octubre de 2022 (rec. 5208/2021)⁸¹. Ambos tribunales han destacado que existe en estos casos una conducta antijurídica que integra un disvalor y un elemento de reprochabilidad, en la medida en que no sólo se declara de modo tardío la deuda, sino que se hace sin identificar el periodo concreto a que dicha deuda viene referida _ o atribuyéndolo a otro distinto, añadimos nosotros_, dificultando con ello la tarea administrativa de verificación y comprobación. Ello justificaría no sólo que no se exija el recargo y se imponga una sanción considerablemente más elevada, sino que se otorgue a esta conducta el mismo trato que a las infracciones leves por dejar de ingresar *en absoluto*, aspecto este último, a nuestro juicio, más discutible, como ya puso de manifiesto el *Informe sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, de 23 de enero de 2003*, que defendió que no debía ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que lo hace, pero en una declaración posterior⁸².

En todo caso, resulta del mayor interés la apreciación que el TS realiza a modo de *obiter dicta* en estas sentencias, que deja abierta la puerta a que la infracción sea de nuevo analizada desde otra perspectiva en relación con el

están extinguiendo, sí cabe cuestionar la proporcionalidad de la sanción». También AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO (2009) pusieron en cuestión la proporcionalidad de esta sanción, especialmente cuando la falta de ingreso en absoluto pudiera dar lugar a la infracción leve, abogando por la introducción de una atenuante en estos casos. Cfr. «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la LGT», *CT*, núm. 132, pp. 31 y ss. Cuestionando también la proporcionalidad de esta sanción, especialmente tras la reforma de los recargos por Ley 11/2021, de 9 de julio, PÉREZ TENA, J. (2023) «La infracción por diferimiento tributario», *RCyT*, núm. 479, p. 11.

81 En estos autos, el TC recuerda que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente, sin que quede acreditada, además, la homogeneidad de los términos de comparación que se ofrecen; puesto que las infracciones graves y muy graves, previstas también para la falta de ingreso, no tienen un régimen sancionador idéntico al de las leves, con tipos sancionadores de diferente cuantía, que van del 50 al 150%. Como señaló el TC en este auto, el retraso en el pago viene cualificado «por el encubrimiento deliberado de los ingresos de un ejercicio en otro distinto, con la finalidad de retrasar el ingreso de la deuda tributaria sin pagar el recargo por extemporánea que de otro modo habría correspondido». Vid. también en este sentido, las STS de 14 de julio (rec. 91/2008) y 18 de julio (rec. 130/2008).

82 En las sentencias dictadas a partir de 2021, el TS incide también en el hecho de que la sanción habría podido evitarse si el obligado hubiera declarado correctamente, argumento que es predicable de cualquier conducta infractora, y no nos parece adecuado para enjuiciar la proporcionalidad de la sanción, que parte precisamente de dicho incumplimiento. En estas sentencias, el TS ha descartado, además, que esta infracción vulnere el principio de neutralidad del IVA de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, que dio pie a las sentencias de instancia a inaplicar la infracción del artículo 191.6 de la LGT sin necesidad de elevar cuestión prejudicial ni cuestión de inconstitucionalidad al TC. El TS considera que la infracción del artículo 191.6 LGT no es asimilable a la que dio lugar a la sentencia

principio de proporcionalidad, cuando se remite a la sentencia del TJUE de 15 de abril de 2021 (TJCE 2021, 97), C-935/19, Grupa Warzywna, que pone en tela de juicio, al menos en relación con el IVA, la *imposición de sanciones consistentes en tipos proporcionales fijos que no permitan «atemperar o modular la severidad de la norma abstracta, en presencia de conductas de las que quepa advertir una menor gravedad o una más leve reprochabilidad»*. En esta sentencia, el TJUE rechaza la proporcionalidad de una sanción consistente en un porcentaje fijo del 20% que «no puede reducirse en función de las circunstancias concretas del caso, salvo en el supuesto de que la irregularidad resulte de errores menores», lo que no permite «a las autoridades tributarias individualizar la sanción impuesta, con el fin de garantizar que esta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude».⁸³ La necesidad de modular esta infracción específica también se advirtió en el Informe sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003, que consideró necesario distinguir entre aquellos obligados que llevan a cabo su conducta mediando dolo de aquellos otros que la realizan por simple diligencia, pues en otro caso, «estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva». Efectivamente, si la conducta del artículo 191.6 de la LGT constituye un tipo específico, cuyo bien jurídico protegido es el de evitar que se eluda el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, debiera contar con su propio sistema de graduación de la culpabilidad, en función de que se haya realizado con dolo, a título de simple negligencia y en función también de la cuantía afectada, aspectos que no tiene en consideración esta norma.

A este respecto, hay que recordar que, del principio de proporcionalidad de las sanciones, se deriva una exigencia de adecuación o coherencia entre la gravedad de la infracción y la intensidad de la consecuencia sancionadora a ella anudada (SSTC 136/1999, de 20 de julio y 145/2013, de 11 de julio y más recientemente, la STC 74/2022, de 14 de junio). Esta última señala que la absoluta taxatividad en la previsión legal de las sanciones no vulnera, en sí misma considerada, el principio de proporcionalidad, «siempre y cuando la misma esté en correspondencia con una delimitación asimismo estricta del tipo infractor en la que se incluyan las circunstancias que determinan y justifican la procedencia de la sanción única legalmente prevista». Por ello, es necesario analizar si la norma en cuestión «impide graduar la sanción en atención a las circunstancias del caso en el momento de la aplicación de la norma y, en caso afirmativo, si asocia una única sanción a un tipo infractor excesivamente amplio que admita

del TJUE de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, (asunto C-564/15) en un supuesto en el que no se producía perjuicio económico, por tratarse de la falta de declaración en el régimen de inversión del sujeto pasivo. Acude, sin embargo, a la sentencia del TJUE de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 OOD, (asunto C-259/12), que validó la sanción de una multa igual a la cuota no satisfecha a consecuencia de la deducción impropia del IVA, en un caso en el que el obligado había regularizado voluntariamente su situación, eliminando la deducción en el período correspondiente y realizando el ingreso junto con los intereses de demora, menos grave, por tanto, que el previsto en el artículo 191.6 de la LGT.

⁸³ Hay que tener en cuenta, además, que la sanción que el TJUE valida sentencia de 20 de junio de 2013 (asunto C-259/12, Rodopi-M 91 OOD, a la luz de la neutralidad del impuesto contemplaba un importe progresivo en función del retraso del obligado en regularizar su situación, de manera que si se llevaba a cabo con un mes de retraso la multa se limitaba al 25 % de la cuota del IVA adeudada y sólo cuando se superara el mes se incrementaba hasta el 100%.

modalidades de comisión de distinto tipo y gravedad», como ocurriría en este caso.

3.2. La inexistencia de modalidad leve en la infracción del artículo 195 de la LGT

A diferencia de la infracción del artículo 191.6 de la LGT, no se ha previsto un tipo atenuado específico para la infracción del artículo 195 de la LGT, en el caso de que, a consecuencia del diferimiento de la renta, cuota, etc... se determinen improcedentemente en el período del incumplimiento bases imponibles negativas o cuotas a compensar en declaraciones futuras, cuando tales rentas o cuotas se hubieran declarado en períodos posteriores antes de la comprobación administrativa. Como es sabido, la infracción del artículo 195 de la LGT se califica como grave en todo caso y consiste en multa pecuniaria proporcional del 15% si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota.

La procedencia de esta infracción en estos casos ha sido confirmada por la RTEAC 20 de abril de 2021 (RG 03086/2018) en relación con el IVA y por la SAN de 5 octubre 2020 (rec. 595/2018) en lo que afecta al IS. En esta última la AN señala que el hecho de que proceda la regularización completa no impide considerar que la imputación temporal realizada por el obligado fue incorrecta y la base imponible del ejercicio, «minorada en perjuicio de la Hacienda Pública». La AN alude, en este sentido, a la configuración de esta infracción como de riesgo y no de resultado (STS de 27 de enero de 2003 (rec. 420/1998), 22 de septiembre de 2011 (rec. 4289/2009) y 4 de junio de 2015 (rec. 3190/2013)), *bastando con que se realice la conducta tipificada en la norma para que proceda la sanción, al margen que no se haya generado un perjuicio «directo, inmediato y actual a la Hacienda Pública» puesto que en un momento posterior a la comisión de esta actuación antijurídica puede dar lugar a la omisión del deber de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria, circunstancia ésta que determina su tipificación y sanción como actuación previa susceptible de generar un menoscabo en la recaudación futura»*⁸⁴.

84 En la STS de 4 de junio de 2015 a la que alude específicamente la AN, aunque la deducción no hubiera sido aplicada en períodos posteriores, teniendo cuota para ello, nada impedía hacerlo en el futuro dentro del amplio plazo previsto por la norma, tal y como puso de manifiesto el TS. En su ATC 145/2015, de 10 de septiembre (RTC 2015, 145) el TC señala que lo que se sanciona en el art. 195.2 es la mera creación de un riesgo, siendo por lo tanto una infracción de actividad, no de resultado, que responde a la finalidad de prevenir la generación potencial de futuras mermas en los ingresos de la Hacienda Pública, con independencia de que las partidas negativas se lleguen o no a compensar con otras positivas. Este auto inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por TSJ de Castilla La Mancha en relación con este precepto, que consideró que establecía un supuesto de responsabilidad objetiva, al no permitir graduar la conducta al grado de culpa del infractor y sancionar de igual modo meros errores de transcripción sin ocultación que conductas en las que concurriera dolo. A diferencia del análisis más extenso que se realiza en la STC 74/2022, de 14 de junio, antes referida, el TC se limitó a señalar que no apreciaba la existencia de un «patente derroche inútil de coacción» que convierta la norma en arbitraria y vulnere el principio de proporcionalidad, sin que corresponda al TC pronunciarse sobre si resulta oportuna o adecuada, en abstracto, la sanción establecida por el legislador.

Sin embargo, en el caso de que las BINS o cuotas fueran compensadas con el importe declarado en períodos posteriores antes de iniciarse las actuaciones de comprobación, no habría llegado a producirse falta de ingreso, ni siquiera un diferimiento sancionable, más allá del incumplimiento formal derivado de la presentación de una declaración incorrecta⁸⁵. No se ha previsto, sin embargo, una «regularización impropia» de esta conducta en términos semejantes al artículo 191.6, ni una modalidad atenuada por la integración de las rentas o cuotas que dieron lugar a la determinación improcedente del crédito fiscal en períodos posteriores. Además, frente a la infracción por diferimiento del ingreso del artículo 191.6 de la LGT que se considera leve, esta infracción merecerá en todo caso la calificación como grave, con la posibilidad de que la sanción aplicable resulte superior, a pesar de no existir tal diferimiento.

3.3. La base de la sanción en la infracción de los artículos 191, 194 y 195 de la LGT en relación con el IVA soportado de forma indebida, con derecho a la devolución

Más allá del artículo 191.6, la LGT tampoco aborda, otros supuestos que requerirían realizar igualmente una valoración global de la conducta del obligado, particularmente cuando la deducción improcedente del IVA se lleva a cabo teniendo derecho el mismo sujeto a la devolución del IVA soportado también de forma indebida. Esta conducta puede dar lugar a la aplicación de distintas sanciones, de conformidad con los artículos 191, 194 y 195 de la LGT.

a) Cuando la deducción indebida del IVA motiva un menor ingreso, se ha planteado, en efecto, cómo realizar el cálculo de la base de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT, cuando de nuevo se tiene derecho a la devolución del mismo importe. Partiendo de la dicción literal de esta norma, que se refiere a «la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», tanto el TEAC como la AN han considerado que la base de la sanción es la cuota regularizada, a pesar de la devolución, que no impide la imposición de sanciones⁸⁶.

La RTEAC de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) destaca, en este sentido, la existencia de «dos actos diferenciados, uno de liquidación y otro de devolu-

85 Así, si la regularización lleva los 100 declarados en el período X+1 y se eliminan las BINS que el obligado declaró indebidamente en X y que compensó en el ejercicio posterior X+1 con la renta de 100, siendo la cuota 0. La regularización eliminaría las BINS sin que resulte a ingresar en X ni a devolver en X+1.

86 La Nota publicada por la AEAT en relación con la regularización íntegra rechaza que en estos casos deba efectuarse lo que denomina el *neteo* de la base de la sanción. De manera que si se hubieran repercutido 3000 pero sólo se hubieran ingresado 1000 por el proveedor, siendo 2000 la cuota a ingresar a consecuencia de la regularización, la base de la sanción habría de ser 3000. La AEAT rechaza que deba procederse a este descuento dada la tipificación de la sanción que realiza el artículo 191 de la LGT, a partir de la doctrina del TEAC existente en ese momento que, en relación con supuestos de simulación de realización de actividades económicas a través de sociedades interpuestas, entiende que no procede reducir la base de la sanción por lo dejado de ingresar en el IRPF en lo ya ingresado en el IS (RTEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 5524/2012) y 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014).

ción», produciendo cada uno las consecuencias que le correspondan desde el punto de vista de las conductas infractoras inherentes a la actuación del obligado tributario⁸⁷. El que deuda y crédito se extingan por compensación, no impide que la conducta resulte sancionable habida cuenta, además, del distinto origen de ambos créditos, la relación jurídico-tributaria del deudor con la Hacienda Pública y la de esta con el proveedor/repercutidor, que es quien ha ingresado el IVA repercutido, aunque el beneficiario de la devolución sea el primero, señala el TEAC. El mismo criterio ha mantenido la Audiencia Nacional en su sentencia de 7 abril 2022 (rec 161/2018), que confirma la sanción muy grave impuesta por la deducción del IVA soportado por servicios ficticios supuestamente prestados por una entidad vinculada, mediante la emisión de facturas falsas⁸⁸.

Aunque el TS no se ha pronunciado aún sobre esta cuestión, sí realiza alguna afirmación a modo de *obiter dicta* en las sentencias que resuelven sobre la regularización íntegra, que apunta a la necesidad de realizar una valoración global de la conducta del obligado también en el ámbito sancionador. Así, en su sentencia de 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017), al referirse a la necesaria comprobación del ingreso por parte del proveedor de las cuotas indebidamente repercutidas, el TS indica que *de constatare la falta de ingreso*, «la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido». Por otro lado, «la regularización íntegra –sobre la base de la liquidación practicada–, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes». Ciertamente, el TS se refiere a los supuestos de falta de ingreso de las cuotas deducidas, pero precisamente por ello, la misma valoración conjunta de la situación debiera darse para determinar si existe responsabilidad infractora por la deducción de cantidades que en última instancia han sido ingresadas en la Hacienda Pública.

A nuestro juicio, esta situación difiere, además, de aquella en la que lo que se incumple es el deber de retener o practicar ingresos a cuenta, supuesto en el que, como es sabido, el TS ha confirmado la procedencia de la infracción al retenedor u obligado a realizar pagos a cuenta, a pesar de no poder exigirlos una vez ingresada la obligación tributaria principal, de acuerdo con las STS de 27 de febrero de 2007 (rec. 2400/2002), 5 de marzo de 2008 (rec. 3499/2002) y 28 de junio de 2013 (rec. 3247/2010), entre otras muchas. Las STS de 24 de febrero de 2016 (rec. 3908/2013) y de 1 de octubre de 2020 (rec. 143/2019) consideran que, aunque no se liquide deuda, la base de la sanción vendrá dada por las retencio-

87 En este supuesto la entidad había deducido el IVA por servicios inexistentes que encubrían el reparto de dividendos a una entidad vinculada. Las sanciones aplicadas oscilaban entre el 115% y el 125% de la cuota. En otros periodos se consideró cometida la infracción del artículo 195 LGT.

88 Ha mantenido también una postura similar a la del TEAC y la AN en estos pronunciamientos, BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011», *RCyT CEF*, núm. 387, pp. 156-164.

nes no practicadas que deberían haberse efectuado⁸⁹. A nuestro modo de ver, ambas situaciones no son comparables puesto que, frente al incumplimiento del deber de retener e ingresar a cuenta, en la deducción del IVA impropcedente el obligado soportó la repercusión, que ha de serle devuelta si se ha ingresado, sin perjuicio de las repercusiones que los mismos hechos pudieran tener en relación con los impuestos sobre la renta, que llevarán sus propias sanciones muy graves, en muchos casos⁹⁰.

b) Las mismas consideraciones cabe realizar cuando la deducción impropcedente de las cuotas soportadas no determine una falta de ingreso, sino la consignación de una cantidad a compensar o deducir en declaraciones futuras (art. 195 LGT) o la solicitud indebida de devoluciones, sin que se hayan obtenido (art. 194 de la LGT). Sobre estos supuestos el ATS de 20 de octubre de 2022 (rec. 2453/2022) ha admitido como cuestión de interés casacional la de determinar si la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o impropcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia, o si la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente.

3.4. La base de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT cuando procede la regularización bilateral

En relación con las operaciones vinculadas, se ha planteado si la bilateralidad que debe regir el ajuste a valor de mercado se extiende también a las sanciones, de manera que, en aquellos casos en que resulte de aplicación la infracción del artículo 191 de la LGT, deba tenerse en cuenta la tributación del conjunto de la operación a efectos de determinar la base de la sanción, aunque venga referida a varios sujetos y pueda afectar a tributos distintos. Esta problemática se ha dado especialmente en las regularizaciones efectuadas a sociedades profesionales y, en general, aquellos casos en que existe una total identificación entre el socio y la sociedad, tanto cuando se realiza un ajuste valorativo en aplicación del artículo 18 de la LIS como cuando se recurre a la vía de la simulación del artículo 16 de la LGT.

Como es sabido, el impuesto sobre sociedades establece un régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas cuando se realice una corrección valorativa en la aplicación del valor de mercado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18 de la LIS. Este precepto, desarrollado por los artículos 13 y siguientes del Reglamento impone diversos deberes de documentación con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, documentación

89 Discrepamos, en este sentido, de la opinión de BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011», ob.cit., pp. 156-164.

90 Hay que tener en cuenta que en las RTEAC 4 de abril de 2017 (RG 3042/2014 y 4363/2014) relativas al mismo supuesto de hecho abordado en la de 14 de diciembre antes citada, la ventaja obtenida por la deducción de tales servicios en el IS, que se consideraron retribución de fondos propios, fue sancionada como infracción muy grave del artículo 191.4 LGT, por la utilización de medios fraudulentos. El mismo criterio se aplica en la RTEAC de 14 de diciembre en relación con el IVA.

que deberán mantener a disposición de la Administración⁹¹. El establecimiento de este régimen sancionador específico no obsta a la aplicación del régimen sancionador general cuando el obligado no se encuentre sujeto a las obligaciones de documentación previstas en esta norma y el valor que se hubiera atribuido a la operación vinculada fuera incorrecto y hubiera precisado de corrección por parte de la Administración tributaria y concurren los elementos objetivos y subjetivo que conforman el tipo del artículo 191 LGT. Así lo entendió el TS, en sus sentencias 15 de octubre de 2018 (rec. 4561/2017) y también en la de 18 de mayo de 2020 (rec. 6187/2017) en relación con los primeros años de aplicación del nuevo régimen de operaciones vinculadas, a falta de desarrollo reglamentario o cuando el sujeto estuviera exonerado de la obligación documental de acuerdo con el ya derogado artículo 16 del TRLIS, tras su modificación por RD Ley 6/2010, de 9 de abril y 13/2010, de 3 de diciembre⁹².

Siendo de aplicación la infracción del artículo 191 de la LGT en la regularización que se efectúa en el IRPF del socio único y administrador de la sociedad, para aumentar la valoración de la retribución por sus servicios profesionales, la sentencia de 6 de junio de 2013 (rec. 8550/2022), descarta que la base de la sanción pueda reducirse en las cantidades ya ingresadas y devueltas a la sociedad, centrando su argumentación en la existencia de dos sujetos diferenciados y la sujeción de la operación al régimen de operaciones vinculadas, con un régimen sancionador propio, aunque excepcionado en este caso. Efectivamente, el TS concluye la imposibilidad de tomar en consideración «desde la perspectiva del artículo 191 LGT, las vicisitudes derivadas de la autoliquidación de otro obligado tributario distinto, con personalidad jurídica diferenciada, como es la sociedad», sin que sea posible «avaluar, y menos a los efectos sancionadores, la confusión de rentas sometidas a gravamen, unas en sede de IRPF, otras en sede de sociedades». Así lo impedirían los principios de tipicidad y legalidad, (artículo 25 CE y 178 LGT), que no permiten asumir interpretaciones extensivas en el ámbito sancionador, y también el de responsabilidad, agregando los comportamientos del recurrente y de la sociedad⁹³.

En esta sentencia, el TS dejó abierta, sin embargo, la posibilidad de adoptar un enfoque diverso de haberse partido de la existencia de un único obligado, siquiera mediante la apreciación de la existencia de simulación. «De haberse enfocado el asunto desde otro ángulo –por ejemplo, bajo el prisma de la simulación–, señala la STS de 6 de junio de 2023, el parámetro de enjuiciamiento sería otro, de la misma manera que diferentes hubieran sido también las consecuencias en la esfera patrimonial del recurrente», entre otras razones, por la consideración del agravante de la utilización de medios fraudulentos.

Esta situación ha sido abordada precisamente en la posterior sentencia de 8 de junio de 2023 (rec. 5002/2021) que, partiendo de la identificación entre el socio y la sociedad que constituye la base de la simulación de la que parte la

91 La LIS tipifica infracciones específicas en su artículo 18.13 la falta de aportación o la aportación de forma incompleta o falsa de esta documentación, aun cuando la Administración tributaria no realice correcciones por aplicación del valor de mercado o bien cuando, realizada esta corrección, el valor declarado en el IS, IRPF o IRNR no coincida con el recogido en la citada documentación.

92 La vigente LIS exime también a determinados contribuyentes y operaciones de la obligación específica de documentación en el artículo 18.3 LIS

93 La interpretación que se llevó al recurso de casación había sido defendida por FÉRNÁNDEZ, A. (2016) «La base de la sanción en las regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 10, pp. 54-60

Inspección, atiende al daño patrimonial efectivo ocasionado a la Hacienda Pública para la determinación de la base de la sanción, estableciendo una doctrina que consideramos trascendental por la repercusión que pueda tener, no sólo para otros supuestos de simulación, sino también para aquellos en los que se aplique el principio de regularización íntegra. Según esta sentencia: «Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública»⁹⁴.

4. A modo de conclusión: la necesaria recepción del principio en la LGT

La relevancia adquirida por el principio de regularización íntegra en la jurisprudencia tributaria reciente, como principio inspirador de las actuaciones administrativas en los procedimientos de comprobación hace ineludible, a nuestro juicio, su reconocimiento expreso en la LGT, no sólo como criterio general inspirador de la actividad administrativa en materia tributaria, sino articulando consecuencias concretas de carácter procedimental que sería necesario desarrollar en los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, revisión y sancionador. Como hemos reflejado a lo largo de este trabajo, el principio tiene un contenido extenso y dotado de distintas vertientes, que no le han restado eficacia ni difuminado su contenido. En una de sus principales facetas, la regularización íntegra ha ofrecido respuesta a los problemas de justicia tributaria que ha planteado el tratamiento insuficiente en la LGT de la conexidad de obligaciones en los distintos procedimientos tributarios. La necesidad de ofrecer mayor seguridad jurídica sobre las consecuencias actuales del principio exige, con premura, la recepción en la LGT de la valiosa jurisprudencia que se ha venido construyendo en torno al mismo.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. (2009) «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la LGT», *CT*, núm. 132, pp. 9-62.

⁹⁴ Este enfoque entronca también con la visión adoptada por el TS en su sentencia anterior de 11 de abril de 2023 (rec.7272/2021) sobre el cálculo de la base de la sanción a efectos de determinar el perjuicio económico a la Hacienda Pública como criterio de graduación de las sanciones, según el artículo 187 de la LGT.

BALLESTEROS SOLER, C. (2022) *La compensación como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Identificación de las deudas y créditos que pueden ser objeto de extinción y delimitación de los sujetos intervinientes*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia.

BARNUEVO FABO, D. (2020) «El principio de buena administración en materia tributaria», *CREDF*, núm. 186, pp. 15-38.

BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011», *RCyT CEF*, núm. 387, pp. 156-164.

CAYÓN GALIARDO, A. (2012) «La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones», *RTT*, núm. 98, pp. 1-16.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016) «El procedimiento de comprobación en las operaciones vinculadas», *VVAA, Nuevo régimen fiscal de las Operaciones vinculadas*, CISS, Valencia.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2016) «La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿Modelo unitario o dual?: Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 4202/2016)», *RCyT, CEF*, núm. 405, pp. 136-144

CALVO ORTEGA, R. (2012) *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Aranzadi, Cizur Menor.

CASADO OLLERO, G. (1981) «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *HPE*, núm. 68, pp. 151 y ss.

CASADO OLLERO, G. (1982) «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *CREDF*, núm. 34, pp. 185-236.

CASAS AGUDO, D. (2015) «La estimación indirecta a la luz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT», *CT*, núm. 158, pp. 129-156.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2001), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2016) «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015», *CREDF*, núm. 170, pp. 153-185.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2022) «El cambio de criterio de la DGT sobre la aplicación temporal de las deducciones por la realización de actividades en el IS», *RIA*, núm. 28, AEDAF.

CORDÓN EZQUERRO, T (Dir.) (2022) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF.

DÍAZ GONZÁLEZ, G.M. (2023) «Legalidad, proporcionalidad y márgenes de apreciación en la determinación de las sanciones administrativas: una crítica de la jurisprudencia constitucional», *RGDA*, núm. 62.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2017) *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FALCÓN Y TELLA, R. (2004) «Los requisitos para la devolución del IVA: especial referencia a la legitimación del repercutido», *QF*, num.6, pp. 5-8.

FÉRNÁNDEZ, A. (2016) «La base de la sanción en las regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 10, pp. 54-60.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019), «Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias», *QF*, núm. 19, pp. 51-86

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1998) *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2001) *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2019), «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», *CREDF*, núm. 183, pp. 89-126.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2022), «La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización: Análisis de las SSTs de 6 de julio de 2022, rec. 6278/2020, y 11 de julio de 2022, rec. 7626/2020», *RCyT, CEF*, núm. 475, pp. 159-171.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2021) «El carácter deducible de la remuneración de los administradores de sociedades una solución nueva para un viejo problema desde la perspectiva de la buena administración», en CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.) *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Volumen I, pp. 1255-1280.

GÓMEZ BARRERO, C. (2012), «La repercusión del impuesto», en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (Dir.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, pp. 145-186.

GÓMEZ TABOADA, J. (2015), «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», Doc. 19, IEF.

HERRERA MOLINA, P. M., (2022) «El tiempo en los procedimientos tributarios: prescripción, caducidad y figuras afines», *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación de Impuestos y Competitividad, pp. 97-142.

JUAN LOZANO, A. (1993) *La Inspección de hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons.

JUAN LOZANO, A. (2012) «El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo», *Actum fiscal*, núm. 71, pp. 14-22.

JUAN LOZANO, A. (2023), «Los avances de la buena administración en los procedimientos de inspección», en LUCHENA MOZO, G y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 167-196.

JUAN LOZANO, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015), *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles*, Francis Lefebvre, Madrid.

LAGO MONTERO, J.M. (2019), «El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas», *NF*, núm. 1, pp. 21-63.

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», *QF*, núm. 15, pp. 83-126 (BIB 2017/12771)

MARTÍN LÓPEZ, J. (2011) *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel.

MARTÍNEZ GINER, L. (2010), «Extinción de deudas derivadas de tributos incompatibles», en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 1, pp. 1223-1242

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», *CT*, núm. 16, pp. 97-143.

MORILLO MÉNDEZ, A. (2008), «Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IVA del RD 1065/2007», *Carta Tributaria: Monografías*, núm. 9, pp. 3-29.

NÚÑEZ PÉREZ, G. (1987), «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *CREDF*, núm. 53, pp. 39-96.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020) «El principio de regularización íntegra, la seguridad jurídica, el enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos», *Forum fiscal*, núm. 261.

PALAO TABOADA, C. (1991) «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, IEF, pp. 1449-1460.

PATÓN GARCÍA, G., (2021) «Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración», en MORENO GONZÁLEZ, S. (Dir.) *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, pp. 415-442.

PÉREZ POMBO E. V. (2013) «El denominado «principio de integra regularización» con relación a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de comprobación e investigación tributarios», *QF*, núm. 22, pp. 165-170.

PÉREZ TENA, J. (2023) «La infracción por diferimiento tributario», *RCyT*, núm. 479, pp 5-44.

PONCÉ SOLÉ, J. (2009), «La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida», *Cuadernos de la Cátedra de democracia y derechos humanos*, Universidad de Alcalá.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2021) «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», *QF*, núm. 6, pp. 163-197.

ROBLES, P. (2021), «La vuelta a la interrupción parcial de la prescripción tributaria a consecuencia de la regulación de las obligaciones tributarias conexas y la reciente doctrina del TEAC», *QF*, núm. 20 (BIB 2021\5192).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2003), «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», *QF*, núm. 21, pp. 79-104 (BIB 2003\1470).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2007), *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. y ROZAS VALDÉS, J. (2022) *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos*, Monografías AEDAF.

SÁNCHEZ GALIANA, A. (1995) «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», *CREDF*, núm. 87, pp. 421-458.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. y PÉREZ TENA, J.R. (2022) «En los límites de la potestad sancionadora», *QF*, núm. 1 (BIB 2022\38), pp. 1-42.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2020) «Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)» *RCyT*, *CEF* núm. 444, pp. 5-88.

SOTO BERNAVEU, L. (2023) «La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección tributaria», *Forum fiscal*, núm. 294.

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», *QF*, núm. 9, (BIB 2016\21187), pp. 139-172.

VIÑAS LOSILLA, D. (2005), «Devolución de Ingresos Indevidos: Por fin llegó la esperada legitimación del repercutido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* num. 14 (BIB 2005\2216), pp. 13-15.

VVAA (2016), *Nuevo régimen fiscal de las operaciones vinculadas*, CISS, Valencia.