

LA CONSTRUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN LA JURISPRUDENCIA Y SU PENDIENTE DESARROLLO NORMATIVO

José-Andrés Rozas Valdés

Catedrático de Derecho financiero y tributario

Universidad de Barcelona

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-5749-7001>

Title

The formulation of the full assessment principle by the courts and its pending regulatory development

Resumen

Hace ya más de quince años que la jurisprudencia viene afinando el contenido de lo que se ha dado en llamar principio de regularización íntegra. En este trabajo se hace un repaso de las resoluciones más recientes al respecto en sus tres vertientes: las regularizaciones de «doble cara» (epígrafe 3); las que guardan relación con los efectos de períodos remotos en liquidaciones presentes (epígrafe 4); y las que tienen su fundamento en la unidad del sistema tributario (epígrafe 5). Se precede de una referencia a los principios sobre los que se construye (epígrafe 2) y se cierra con una consideración final sobre lo que debería ser su siempre postergada recepción normativa (epígrafe 6).

Palabras clave

Regularización íntegra; Principios tributarios; Inspección tributaria; Buena administración; Derechos del contribuyente

Abstract

For more than fifteen years now, case law has been refining the content of what has been called the principle of full assessment. This paper reviews the most recent resolutions in this regard in their three aspects: «double-sided» assessments (section 3); those related to the effects of remote periods on present assessments (section 4); and those that are based on the unity of the tax system (section 5). It is preceded by a reference to the

principles on which it is built (section 2) and closes with a final consideration of what should be its always postponed normative reception (section 6).

Keywords

Full assessment; Tax Principles ; Tax Audit ; Good Administration ; Taxpayer's rights

Fecha de recepción: 5-3-2025 /Fecha de aceptación: 9-4-2025

Cómo citar: Rozas Valdés, J.A. (2025). La construcción del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia y su pendiente desarrollo normativo. *Revista Técnica Tributaria*, (149), 79-109.

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Principios
 - 2.1. La interdicción de la arbitrariedad
 - 2.2. El carácter servicial de la Administración
3. Regularizaciones de «doble cara»
 - 3.1. Correlación de ingresos y gastos
 - 3.2. Automatismo de la regularización íntegra
 - 3.3. Imputación a cuenta del IRPF del socio de los pagos de la sociedad simulada
4. Las conexiones entre períodos remotos y liquidaciones presentes
5. La unidad del sistema tributario
 - 5.1. La conexión entre el IRPF y el IP
 - 5.2. De las prestaciones a cuenta a la deuda tributaria principal
6. A modo de colofón
7. Bibliografía

1. Planteamiento¹

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de estos últimos años ha venido enmarcando las relaciones tributarias entre la Administración, los contribuyentes y sus representantes, en un calificado como «metaprincipio» o «mandato de optimización», en la clásica expresión de Robert Alexy, de «buena administración»².

Bajo esta expresión —que encuentra sus fundamentos normativos tanto en el art. 41 de la Carta europea de derechos fundamentales de Niza, como en los arts. 9.3 y 103 Ce— se engloban toda una serie de principios, pautas o criterios que deben presidir el modo en el que se deben desarrollar las actuaciones tributarias. El modo en el que se debe comportar la Administración tributaria en el ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas.

Entre los más significados se encuentra el que dispone que en la revisión de las liquidaciones, o autoliquidaciones, tributarias se ha de proceder a la regularización íntegra, global, completa³ de las distintas deudas tributarias que en cada procedimiento vinieran afectadas por las correspondientes liquidaciones.

Se trata, como se ha explicitado por el Tribunal Supremo en fecha reciente, «...de un principio general de Derecho tributario de configuración judicial⁴, ins-

1 Este trabajo trae causa de mi intervención en las terceras Jornadas Atlánticas, en La Coruña, el 21 de noviembre de 2024, organizadas por la AEDAF desde su Delegación territorial de Galicia. Debo agradecer a mis compañeros en esta querida Asociación, que personifico en su Delegado territorial en dicha demarcación, Diego Víboras, y en su Delegado de Estudios en la misma, Alberto Vázquez, como en todos quienes colaboraron en su éxito, también desde los servicios centrales de la AEDAF, la oportunidad de compartir con ellos y con el resto de los ponentes y participantes unos días de estudio y asueto magníficos, por el entorno y la compañía. Mención aparte merece mi compañera de mesa redonda, la Profesora Eva M^a Cordero, de la Universidad de Oviedo, de cuya extraordinaria y reciente monografía sobre el tema [(Cordero González, 2024)] son tributarias estas líneas, en las que he seguido el guion de la intervención que coordinamos y expusimos a la limón. Con posterioridad, el 19 de febrero de 2025, expuse el tema en los seminarios que se celebran quincenalmente en la Sección de Derecho financiero y tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, en el desarrollo del cuál se me hicieron observaciones muy útiles por los miembros de la Sección, de quienes no dejo de aprender.

2 Es mucho lo que sobre el particular se ha producido en la literatura tributaria española en los últimos años. *Vid.* por todos, (AA.VV., 2024; Almudí Cid, 2018; Checa González, 2023; Marín-Barnuevo Fabo, 2020). Ya desde finales del siglo pasado todo lo relativo a la buena administración, como manifestación propia de la ética pública, había sido objeto de un prolijo desarrollo en el Derecho administrativo español. *Vid.* al respecto (Fernández Carballal et al., 2020), y (Ponce Solé, 2019)

3 Cuando se empieza a abrir paso este criterio de regularización se utilizaban de forma indistinta para referirse al mismo los tres adjetivos (Villar Ezcurra, 2016). En la actualidad predomina con claridad el primero, íntegra, aunque se sigan utilizando los otros dos. Hay autores que defienden diferencias de concepto entre la íntegra y la completa —o global— refiriendo esta última a aquellos supuestos de regularización limitados a un mismo contribuyente e impuesto y reservando el uso del adjetivo «íntegra» para aquellos casos en los que se ven implicados diversos contribuyentes o tributos (Ávila Guzmán, 2023: 180). Siendo útil la distinción, sobre todo en el horizonte de una consideración detenida del particular por el legislador, en la práctica no es una distinción conceptual enraizada en el lenguaje tributario, en el que se ha generalizado el uso de la expresión «regularización íntegra» para referirse a todas las manifestaciones del fenómeno.

4 Se ha identificado como la primera sentencia en la que toma forma este principio la del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 (rec. 10108/1998), y la primera en la que se hace una referencia al mismo con la expresión «regularización íntegra» la del mismo Tribunal de 24 de septiembre de 2010

pirado en principios constitucionales y legales» (STS de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021).

A delimitar su perfil y propiciar su desarrollo práctico se ha contribuido, también, desde la discreta labor en beneficio de la mejora del sistema tributario que se lleva a cabo en el Consejo para la Defensa del Contribuyente⁵.

Siendo su perfil vidrioso y poliédrico no es tarea sencilla ofrecer una visión de conjunto, ordenada y transparente, sea de su contenido como de sus consecuencias. Una opción para conseguirlo habría sido la de ordenar el análisis del particular atendiendo al ámbito subjetivo de la regularización. En este sentido, hay incidencias que se pueden resolver por el propio actuario y el contribuyente en el seno del procedimiento en curso, como las relativas a la imputación temporal de determinados ingresos y gastos. Las cuestiones relativas al IVA son más complejas porque siempre estaremos ante un sujeto que ha emitido la factura y otro a quien se le ha repercutido⁶. Si entre los sujetos existe vinculación su resolución puede revestir una menor complejidad, pero, de lo contrario, es necesario dar entrada en el procedimiento a un tercero ajeno a su desarrollo.

En un tercer nivel se sitúan las regularizaciones íntegras en las que se trasciende el ámbito competencial, por razón de la materia o del tributo, del actuario. Y así se llega, finalmente, a todo lo que desborda el ámbito nacional, como lo relativo a los precios de transferencia o a conflictos entre distintos Estados por cuanto al ámbito de aplicación de los tributos; aunque no se suelen identificar como problemas de regularización íntegra obedecen a la misma lógica. Estos últimos tan solo se pueden resolver mediante inspecciones conjuntas o procedimientos amistosos

Se ha optado en este trabajo por una metodología tópica, abordando su análisis a partir de la jurisprudencia más reciente en la que se hace referencia al particular, y en los autos del Tribunal Supremo que en la actualidad están pendientes de resolución a este respecto. El criterio seguido para ordenar la selección de patologías, disfunciones, con las que se pretende contribuir a una mejor

(rec. 7207/2005) (Serra García, 2024). Aunque es poco más tarde cuando el Tribunal Supremo comienza a referirse a la buena administración tributaria, es evidente que el proceder a una regularización íntegra en sus actuaciones forma parte, y señalada, de los que se han identificado como estándares de comportamiento enmarcados en el deber de buena administración (Garín Ballesteros, 2020).

5 Informe 1/2017 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, «Principio de regularización íntegra» accesible en abierto en sus Memorias anuales.

6 En este impuesto todo lo relativo a la regularización íntegra de las cuotas debidas guarda una íntima relación con el principio de neutralidad que rige en este tributo. Hoy en día no es sólo la Administración tributaria, además, quien corrige liquidaciones precedentes, en el marco de procedimientos de comprobación o inspección que terminan en regularizaciones. La función de liquidar las deudas tributarias, como la de rectificar las precedentes, también se encomienda a los contribuyentes, cuando lo tienen, o lo pueden, que llevar a cabo a través de sus autoliquidaciones. Recientemente el Tribunal Supremo ha emitido un auto de admisión (ATS 1682/2025, de 26 de febrero de 2025, rec. 1788/2024) que plantea un escenario muy sugestivo al respecto. Se plantea el Alto Tribunal si en el caso de un sujeto que, habiendo soportado una cuota de IVA, posteriormente rectificada por otro sujeto en concurso de acreedores, puede obtener su devolución directamente de la Administración tributaria, «regularizándola» en sus autoliquidaciones posteriores. Si se permite la licencia conceptual, se trataría de una «regularización íntegra» realizada por el contribuyente en el marco de una autoliquidación rectificativa.

comprensión de lo que este principio comporta ha sido el de atender a tres derivadas que presenta en su desarrollo jurisprudencial⁷.

En primer lugar, se presentarán algunos supuestos de las llamadas liquidaciones de «doble cara» en los que la regularización de la deuda de un contribuyente, por un determinado tributo, afecta y condiciona otras deudas de otros períodos, o tributos, del mismo o distintos contribuyentes (epígrafe 3).

A continuación, se fija la atención sobre otros casos en los que lo más significativo de la regularización íntegra a llevar a cabo es que se ponen en conexión períodos remotos —en muchos casos cuyas liquidaciones ya no se pueden alterar— con los que en el presente son objeto de regularización (epígrafe 4).

Para terminar, se mencionan algunos casos en los que lo más llamativo es que el hilo conductor del fenómeno no es otro sino el de evidenciar que el sistema tributario es —o debiera de ser— eso mismo, un sistema único en el que las distintas piezas (deudas) tributarias que genera son interdependientes, están íntimamente conectadas unas con otras, y no se pueden tratar como compartimentos estancos (epígrafe 5).

Todo ello se antecede con una breve referencia a los principios y preceptos constitucionales que constituyen su fundamento, las bases sobre las que se construye y despliega sus efectos propios (epígrafe 2), y se concluye con una reflexión final, a modo de colofón (epígrafe 6).

2. Principios

Incluso en sus fundamentos basilares, este principio de regularización íntegra de las obligaciones tributarias es poliédrico, pues se puede poner en relación con muy distintos principios de rango constitucional o que tienen su origen en el Derecho de la Unión Europea, como, por ejemplo, los principios de primacía, de efecto directo y de neutralidad⁸.

⁷ Esta metodología es la que se ha seguido recientemente desde el Grupo de investigación Derecho tributario, política fiscal y de la empresa para tomar la temperatura del sistema tributario a través del análisis de toda una serie de cuestiones en las que sus disfunciones y patologías se advierten en su tratamiento por los órganos de resolución de las controversias que generan. *Vid.* (Pagès i Galtés et al., 2024). En esta misma materia, la construcción por la jurisprudencia del principio de regularización íntegra, idéntica metodología y sistemática a la aquí utilizada es la que también se ha seguido por otros autores que me han precedido en su análisis [(Ávila Guzmán 2023); (Ramírez Gómez 2021); (Villar Ezcurra 2016); (Cordero González 2024)] y de los que este artículo puede muy bien parecer una mera reflexión personal y puesta al día por cuanto, pese al tiempo transcurrido desde que el principio tomase forma como tal, prácticamente quince años, su marco normativo no se ha modificado sustancialmente, no desapareciendo, en consecuencia, notorias distorsiones en la práctica administrativa, que terminan residenciándose en los tribunales.

⁸ La jurisprudencia más temprana en la materia, sin que por entonces se identificase como tal principio, se refiere, precisamente, a cuestiones relativas al IVA, en supuestos en los que la Inspección niega el carácter deducible de cuotas efectivamente repercutidas sin aceptar, contra toda lógica, su devolución, lo que en reiterada jurisprudencia se identificará como una actuación administrativa «totalmente injusta» (STS 1658/2008, de 3 de abril de 2008, rec. 3914/2002). *Vid.* sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo a este respecto, entre 2008 y 2014 (Villar Ezcurra, 2016) y sobre la más reciente, que evidencia la persistencia de las prácticas administrativas contrarias al Derecho de la UE en este ámbito, (Ávila Guzmán, 2023).

Como no se pretende llevar a cabo aquí un examen exhaustivo –ya se ha hecho recientemente⁹– sino ilustrativo, del particular, se ha decidido seleccionar, en este apartado, únicamente dos de los principios fundamentales de nuestra tradición jurídica común¹⁰ sobre los que se asienta. Baste con apuntar, por lo demás, que el Tribunal Supremo lo ha vinculado, también, con la buena fe, la seguridad jurídica, la economía procesal, la prohibición del enriquecimiento injusto, la doctrina de los actos propios o el principio de capacidad económica, así como en el de neutralidad, en el caso del IVA.

2.1. La interdicción de la arbitrariedad

El primero de estos principios es lo que en nuestro texto constitucional se formula como «interdicción de la arbitrariedad» (art. 9.3 Ce) –la brillante expresión de García de Enterría que llegó a nuestro texto constitucional de la mano de su discípulo, Lorenzo Martín Retortillo– y que en otros ordenamientos de nuestro entorno, como el italiano o el alemán, se identifica como principio de racionalidad y razonabilidad en la configuración, en el desarrollo, de las relaciones jurídicas, tributarias en nuestro caso¹¹.

En este orden de ideas, en algunas resoluciones judiciales se menciona expresamente el citado precepto constitucional como fundamento de la exigencia de llevar a cabo una regularización íntegra: «La infracción del art. 9.3 CE la relaciona con el art. 66 y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de íntegra regularización» (STS 3152/2024, de 7 de junio de 2024).

No faltan, tampoco, las sentencias en las que en el análisis del caso y de su resolución se enfatiza que se ha de llevar a cabo una regularización íntegra de las distintas obligaciones tributarias que entran en juego porque actuar de otro modo «...no puede considerarse razonable por los grandes perjuicios que ocasiona al contribuyente» (STS de 3 de abril de 2008, rec. 3914/2002) (el subrayado es mío).

En el sustrato de no pocas resoluciones judiciales recaídas en esta materia es fácil identificar algo tan sencillo como una absoluta carencia de lógica elemental en la actuación del órgano que dictó el acto administrativo, la liquidación, sujeta a revisión. No en vano se ha dicho que se trata de «un principio de elaboración jurisprudencial e inspirado en el sentido común»¹².

Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia de la Audiencia Nacional 743/2024, de 29 de julio de 2024 en la que se ponen en relación la liquidación con la que

9 (Cordero González, 2024).

10 Esta expresión se ha utilizado últimamente para referirse a aquellos principios generales del Derecho incorporados a los ordenamientos jurídicos de tradición europea –entre los que se encuentran los iberoamericanos– en sus respectivos textos constitucionales, o en los de Derecho internacional o supranacional que les conciernen, y cuyo contenido propio se concreta al calor de la jurisprudencia de distinto orden –constitucional, casacional o internacional– que los aplica. *Vid.* (Pistone, 2024)

11 De la racionalidad y la razonabilidad en el orden tributario, de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos como control de constitucionalidad de las normas, me he ocupado recientemente en el marco de las XXXII Jornadas del ILADT. *Vid.* (Rozas, 2024).

12 (García Moreno, 2015).

termina un procedimiento de inspección por las obligaciones tributarias en IVA de un determinado contribuyente con otro procedimiento de inspección, precedente, en el que se regularizaron las de otra sociedad a las que se habían repercutido las facturas emitidas por aquél.

En el primer procedimiento se dieron por buenas las facturas, los servicios, prestaciones, sujetos y cuantías que en las mismas se reflejaban. En el segundo procedimiento, de forma abiertamente contradictoria e ilógica, arbitraria, se afirmaba que los servicios facturados eran «simulados», no se habían prestado. Una cosa es incompatible con la otra. O los servicios se prestaron, y las facturas que los reflejaban eran deducibles, o no. Pero sostener una cosa y su contraria en dos procedimientos distintos es, sencillamente, absurdo.

En definitiva, no se puede afirmar de un determinado servicio profesional —en el marco de un procedimiento relativo a quien lo presta— que no existió, mientras, de forma precedente y contradictoria con lo anterior —en otro procedimiento seguido en la persona de su receptor— se había reconocido la deducibilidad del IVA soportado por el destinatario de ese mismo servicio¹³.

¿Quiere tal cosa decir que si la Administración descubre que se había equivocado al tener por buenas unas facturas que, en el ámbito de un procedimiento posterior, descubre que no lo eran no puede hacer nada para remediarlo? La respuesta es que sí que puede, pero habrá de seguir los trámites procedentes para enmendar su error que, en tal caso, es decir, el de anulación de un acto ilegal que ha generado derechos a su destinatario, exigirá instruir la preceptiva declaración de lesividad del acto (art. 218 LGT) e impugnarlo en vía contencioso-administrativa.

Lo que no es admisible es dar carta de naturaleza a un nuevo acto administrativo sobre la base de unos hechos probados que son frontalmente incongruentes con lo que de esos mismos hechos se ha dicho en otro acto administrativo, liquidación, precedente.

En no pocas ocasiones la Administración tributaria española actúa desde la premisa de una supuesta «estanqueidad» del marco normativo, y aplicativo, de los distintos tributos que componen el sistema. Esta pauta de comportamiento el Tribunal Supremo la ha comenzado a calificar, finalmente, como de «seditante principio» (STS de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021). En tanto en cuanto resulta del todo incompatible con nuestro texto constitucional, que en su art. 31 Ce se refiere a la justicia del «sistema tributario», en su conjunto, en su idílica armonía integral¹⁴.

En el supuesto descrito lo que se pretende no es ya que unos mismos hechos puedan ser una misma cosa y su contraria en cuanto se refieran a tributos diferentes, sino que, a los efectos de un mismo tributo, el IVA, en distintos proce-

13 La Administración tributaria queda vinculada, en sus actuaciones posteriores, por los actos que adoptó de forma precedente, en tanto que resulten materialmente incompatibles entre sí; lo que se ha dado en llamar como la doctrina de los actos propios. *Vid.* por ejemplo, la STS de 5 de junio de 2014, rec. 967/2012. Sobre la doctrina de los actos propios en Derecho tributario *vid.* (Marín-Barnuevo Fabo, Almudí Cid, y Díez Sastre, 2018).

14 Sobre el origen y aplicación de esta denominada «estanqueidad» tributaria *vid.* (Huesca Bohadilla, 2015).

dimientos, puedan calificarse de forma abiertamente incompatible: como simulados en tanto que referidos a quien presta el servicio, e impecables para justificar la deducción del impuesto soportado en la sociedad a quien se prestaron. No es ya una estanqueidad entre tributos –que ya habría de resultar improcedente– sino entre procedimientos relativos al mismo impuesto y hechos, aunque a distintos sujetos.

En este orden de ideas, si una sociedad se califica como simulada, inexistente, a los efectos del IRPF –se vacía de contenido y se vuelca todo su activo en la persona de uno de sus socios, el profesional que desarrolla la actividad propia de la «supuesta» sociedad– no puede ser que su valoración contable no se vea ni mínimamente alterada en la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio de esa misma persona física¹⁵.

También en este sentido, la consecuencia lógica y automática de declarar como no deducible el IVA soportado por una determinada sociedad, en el marco de su actividad comercial, tendrá como efecto automático que se haya de contabilizar como gasto deducible a los efectos del cálculo de la base imponible por Impuesto sobre Sociedades. Hay una conexión innegable, de lógica elemental, entre ambos tributos, el IVA y el IS. No son compartimentos estancos, ambos tributos forman parte de un sistema que ha de ser congruente, coherente, para resultar justo en sus resultados de conjunto, lo que se viene ya reiteradamente afirmando por la jurisprudencia al disponer que, en tales casos, se ha de regularizar de forma automática el IVA y el IS (SAN 4088/2018, de 26 de octubre de 2018, rec. 585/2016 y STS 3285/2020, de 15 de octubre de 2020).

2.2. El carácter servicial de la Administración

Un segundo pilar constitucional sobre el que se construye el principio de regularización íntegra, y que enlaza de forma inescindible con el de buena administración, del que supone una de sus manifestaciones específicas, es el de la obligación de la Administración de servir con objetividad a los intereses generales (art. 103 Ce).

Merece la pena, por su brillantez, destacar, a estos efectos, lo dicho por el Tribunal Supremo en una reciente sentencia:

«Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificios o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más» (STS 4598/2021, de 28 de febrero de 2023; el subrayado es nuestro)

¹⁵ «La Administración debe realizar todas las rectificaciones y correcciones para establecer la situación tributaria conforme a la Ley, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica. La regularización puede afectar a sujetos distintos de los inspeccionados u otros tributos, pero el objetivo principal es proteger al contribuyente de cualquier consecuencia no deseada de la regularización que se está llevando a cabo, así como que esta regularización sea global.» STS 4221/2024, de 23 de julio de 2024.

Lo que ha de primar en la actuación de la Administración es tratar de desvelar la verdad material (sustancial) de los hechos, en su conjunto, que no limitarse a reconocer la existencia de la verdad formal (procesal), que se puede extraer de una de sus aisladas manifestaciones, en relación con una sola de sus derivadas tributarias (SAN de 12 de abril, de 2017, rec. 541/2014).

Y una vez que se acredita la realidad de lo ocurrido, los hechos probados han de desplegar todos sus efectos, no sólo en el marco del procedimiento en el que se han desvelado y respecto del contribuyente a quien se refieren, sino en cuanto tengan incidencia en otros procedimientos y contribuyentes¹⁶.

Y es que, la Administración, en la tramitación de los procedimientos tributarios, está obligada a «resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos» (art. 103 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, en adelante LGT) para procurar al contribuyente una tutela administrativa efectiva, integral¹⁷.

Y si para ello es necesario, por ejemplo, que, en el marco de un procedimiento de inspección, la Administración extienda su actuación a otros períodos o tributos sobre los que inicialmente no se había previsto incidir, ha de ampliar sus actuaciones (art. 148 LGT). Para resolver, en unidad de acto, todos los extremos que la regularización plantea, llevando a cabo «una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación» (STS de 11 de junio de 2020, rec.3887/2017).

No es de recibo que se derive el derecho a la devolución constatado en el transcurso de una actuación de comprobación o inspección a la instrucción de un procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos¹⁸. Lo que ha de hacer el actuario es integrarlo en el procedimiento en curso, por una elemental consideración de economía procesal y desde la perspectiva del deber de resolver todas las cuestiones que se susciten (STS 1388/2019, de 17 de octubre, rec. 4809/2017)¹⁹.

Tal y como reza el Código de conducta del empleado de la Administración tributaria de los Estados Unidos de Norteamérica, «*We must be reasonable*

16 Refiriéndose al deber de regularización íntegra que concierne a la Administración tributaria se ha afirmado por algún autor, con su habitual expresividad y agudeza, que «su función es que los hechos constatados en un procedimiento de aplicación de los tributos surtan efecto respecto de todos los obligados tributarios afectados por los mismos» (el subrayado es mío) (Sanz Gadea 2020: 91).

17 El concepto de tutela administrativa efectiva como la manifestación, en los procedimientos administrativos, del contenido propio de la tutela judicial efectiva se ha propuesto desde la doctrina tributaria italiana en la perspectiva de ofrecer al contribuyente una tutela real de sus derechos y garantías en el desarrollo de sus relaciones tributarias ordinarias, sin necesidad de verse en la necesidad de la interposición de un recurso para lograr un reconocimiento efectivo de sus derechos. *Vid.* a este respecto (AA.VV., 2010).

18 Con el respaldo de cierta doctrina administrativa (RTEAC 3545/2011, de 19 de febrero de 2015) es lo que con frecuencia se ha pretendido por la Administración. Que, reconociéndose el derecho del contribuyente, se debiera de ejercitar en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o de rectificación de autoliquidación escindido y posterior al de comprobación. Hoy en día esa pretensión puede considerarse improcedente, a la luz de la jurisprudencia más reciente sobre el particular (SSTS 1352/2019, de 10 de octubre, rec. 4153/2017 y 1388/2019, de 17 de octubre, rec. 4809/2017), incluso en casos de simulación, con independencia de que en tales supuestos se dedujesen responsabilidades por la comisión de infracciones tributarias.

19 (Serra García, 2024: 17)

*and as ready to recognize the rights of the taxpayer as we are to protect the rights of the Government».*²⁰ No tiene sentido regularizar únicamente los extremos del control efectuado que comportan una mayor recaudación de deudas tributarias sin prestar atención a aquellos otros extremos, relacionados con éstos, que se traduzcan en una disminución de las cuantías de las deudas a recaudar, en definitiva, en un incremento de los créditos tributarios del contribuyente²¹.

Una perspectiva que se suele perder de vista por las Administraciones tributarias es la eventual contraposición que en términos de interés fiscal e interés general puede producirse en relación con el deber de regularización íntegra. Es posible que, con una visión cortoplacista del actuar administrativo —y de velar por la satisfacción de sus intereses institucionales— el responsable de la tramitación del procedimiento focalice su atención en las cuestiones que acrecen el importe de la deuda tributaria, despejando a posteriores procedimientos la determinación de los eventuales créditos fiscales del contribuyente. Sin embargo, como se ha hecho notar, al conjunto de los contribuyentes, como Hacienda pública, lo que más nos interesa es que todo se sustancie en unidad de acto para evitar el devengo de los intereses de demora que comporta el reconocimiento posterior de los derechos del contribuyente a quien concierne el procedimiento²².

3. Regularizaciones de «doble cara»

El primer bloque de supuestos de regularización íntegra, tomados de la jurisprudencia reciente, en los que se va a concentrar la atención es el de aquellos casos en los que se exige congruencia entre dos liquidaciones que son contradictorias, incongruentes, incoherentes.

Se trata de casos en los que la regularización de una deuda tributaria lleva consigo, indefectiblemente, la modificación equivalente de otra deuda tributaria del mismo contribuyente, pero de distinto período o, incluso, tributo.

²⁰ *IRS Rules of Conduct*, Doc. 7098, cap. I.

²¹ En una de sus últimas sentencias en materia de regularización íntegra el Tribunal Supremo recuerda de forma detallada su carácter omnicompreensivo, en todo tipo de procedimientos y trascendiendo períodos, obligados tributarios e incluso tributos: «Además, el principio se proyecta tanto a los supuestos de regularización general como en los de regularización parcial y en procedimientos de inspección y de comprobación limitada (STS de 23 de febrero de 2023, rec. 4598/2021; de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020 y de 26 de mayo de 2012, rec. 5631/2008) y, por su carácter, para el caso en que una determinada comprobación tenga incidencia en otros ejercicios o períodos, obliga a extender las actuaciones a dichos ejercicios o períodos afectados (STS de 5 de noviembre de 2012, rec. 4611/2010), toda vez que, la Administración no puede eludir la práctica de la regularización completa remitiendo al sujeto pasivo a que inste el inicio de un procedimiento distinto (STS de 19 de enero de 2012, rec. 3799/2010).» (FD 4º de la STS 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023). Desde una distinción conceptual entre comprobación completa y comprobación íntegra —a la que ya se ha hecho referencia previamente— se ha defendido, con razón, que no siempre será posible en términos procesales, atendido el marco normativo vigente, que no ha recibido la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia (Ávila Guzmán, 2023).

²² (Serra García, 2024: 20).

3.1. Correlación de ingresos y gastos

El primer ejemplo nos lo facilita la STS 3152/2024, de 7 de junio de 2024, que presenta una segunda derivada relativa a la resistencia de la Administración a admitir que, en paridad de armas a como ella procede, el contribuyente pueda, también, tomar pie en lo liquidado con carácter firme en períodos remotos para modificar las liquidaciones de los pendientes de cierre definitivo.

En el supuesto de hecho examinado por esta sentencia se estaba ante una inmobiliaria que, gestionando alquileres por cuenta de terceros los venía contabilizando, de forma improcedente, como ingresos propios.

En dos períodos, cuyas liquidaciones eran ya firmes –2005 y 2007– la empresa provisionó los gastos de diversos créditos por los mencionados alquileres al entender que resultaban incobrables. De esas provisiones se arrastraron bases imponibles negativas (BIN's) imputadas al período objeto de regularización, el 2008, en el que, al considerarse la provisión de los créditos improcedente –esos alquileres gestionados por cuenta de terceros estaban mal contabilizados– dieron lugar a una disminución de las cuantías a compensar y, por lo tanto, a un incremento de la deuda tributaria.

El contribuyente, en buena lógica, impecable coherencia, planteó que si las provisiones por impago de los ingresos contabilizados resultaban improcedentes –por no traer causa de ingresos imputables a la empresa– la presencia de esos créditos en la contabilidad fiscal de los períodos de los que traían causa, como ingresos, también lo era. Y que, en consonancia con lo prescrito en el art. 66 bis LGT, había que atraer a las BIN's del 2008, también, la merma derivada de la no contabilización de los susodichos ingresos en 2005 y 2007.

Es entonces cuando la Administración, llevando a cabo una «interpretación asimétrica del instituto de la prescripción», se opuso a ello pretendiendo hacer valer que los períodos en los que se anotaron los ingresos estaban «prescritos». A pesar de que, de conformidad con lo estipulado en el art. 115 LGT, y no siendo de antigüedad superior a los diez años, era perfectamente posible proceder a su regularización.

A este propósito, y aunque sea una locución formal de uso frecuente cuyo sentido es evidente, no está de más decir que los períodos no prescriben, lo que prescribe es la acción de la Administración, o del contribuyente, encaminada a modificar la liquidación de las deudas contraídas en dichos períodos. Del mismo modo que la Administración no tiene derecho a liquidar, sino que está investida de la potestad (poder-deber) necesaria para ejercer dicha facultad y en cuyo desarrollo, tampoco se debe olvidar, el contribuyente está llamado a colaborar. Son conceptos basillares de Derecho público que, no obstante, es bueno recordar porque con excesiva frecuencia se olvidan.

No deja de ser sintomático que la Administración tributaria, por boca del legislador, se empeñe en afirmar que goza de un «derecho a liquidar» mientras que, de forma incongruente, se resiste a admitir que el contribuyente goce de un equivalente «derecho a autoliquidar». En ninguno de ambos casos, sin embargo, se puede utilizar la palabra «derecho» para referirse a lo que, en el

primero se trata de una potestad –poder-deber– y en el segundo de una actuación de colaboración.

En los dos supuestos, su ejercicio se puede traducir en la determinación de un derecho de crédito, de la Hacienda pública o del contribuyente. Más allá, pues, de que tanto del ejercicio de la potestad de liquidación por la Administración tributaria como de la presentación de una autoliquidación por el contribuyente se pueda derivar tanto el abono de un crédito fiscal como el pago de una deuda tributaria.

Dicho de otro modo, la Administración puede muy bien regularizar y deber-pagar, mientras que el contribuyente puede, en sentido inverso, autoliquidar y acreditar-cobrar. Ni derecho a liquidar, ni derecho a autoliquidar: ejercicio de potestades y actuaciones de colaboración. En este sentido, por ejemplo, no siempre se tiene la obligación, el deber, de autoliquidar el IRPF, pero no hacerlo puede muy bien resultar perjudicial para el contribuyente que, de presentarla, habría obtenido una devolución de lo satisfecho a cuenta.

Pues bien, el Tribunal Supremo dispone su regularización íntegra y automática. Si la provisión del gasto resultaba improcedente, la anotación del ingreso del que traía causa la mencionada provisión resultaba, también, fuera de lugar:

«resulta absolutamente desproporcionado y contrario al principio de buena administración que la Administración invoque la prescripción como excusa para limitarse a regularizar los gastos considerados no deducibles y no extender la comprobación a los periodos en los que se registraron los ingresos de los que aquellos traían causa.»

«En definitiva, a su juicio, el principio de íntegra regularización reclama que, al rechazar la deducibilidad de un gasto –que trae causa de un ingreso que no debió ser contabilizado–, el referido ingreso (que, según sostiene, integró en su base imponible y que fue objeto de gravamen) debió haber sido correlativamente corregido.»²³

23 STS 3152/2024, de 7 de junio de 2024 que fija una doctrina para estos casos –ya consolidada desde hace prácticamente quince años– con una claridad y rotundidad meridiana: «En las actuaciones de regularización tributaria, la Administración debe tener en consideración todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. En particular, si la regularización tributaria afectara al importe de BIN's, como consecuencia de proyectar sobre un ejercicio no prescrito la apreciación de que una determinada deducción fue indebidamente aplicada en un ejercicio prescrito, la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra.»

Muy recientemente el Alto Tribunal ha reiterado su doctrina al respecto en términos semejantes: «Este principio impone a la Administración tributaria la regularización del obligado tributario comprobado «de forma global, incluyendo todos los aspectos favorables y desfavorables del sujeto pasivo» y, por tanto, es un principio que impide una regularización limitada únicamente «en la parte que beneficia a la Administración» (STS, de 27 de septiembre de 2010, rec. 1559/2007)» (FD 4º de la STS 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023).

3.2. Automatismo de la regularización íntegra

Se presentan en este apartado tres ejemplos de supuestos en los que los órganos jurisdiccionales indican a la Administración tributaria que ha de regularizar de forma íntegra, completa, las deudas tributarias en curso, sin más, cuando sea oportuno hacerlo. Sin alargar de forma artificiosa y, en ocasiones, hasta rocambolesca los procedimientos.

3.2.1. La regularización en ejecución de sentencia

La SAN de 14 de octubre de 2024 (rec. 1479/2023) versa sobre un caso en el que la sociedad había instado la rectificación de su autoliquidación alegando la inconstitucionalidad del RD Ley 3/2016. Rechazada su pretensión en instancia y en las dos fases de revisión económico-administrativa, estando el caso *sub judice* ante la Audiencia Nacional, se publicó la STC 11/2024 por la que se expulsó del ordenamiento jurídico dicha norma.

La Abogacía del Estado, como es natural, se allanó, pero de modo parcial. Y es aquí donde entra en juego el principio de regularización íntegra en ejecución de sentencia. Lo que pretendía la defensa de la AEAT es que, anulada la denegación de rectificación, el contribuyente reiniciase su peregrinar procesal presentando una nueva solicitud de rectificación, de modo que la Administración tuviera la oportunidad de comprobar la procedencia de modificar la liquidación en las cuantías solicitadas.

Pues bien, el Tribunal no lo considera ajustado a Derecho. No hay nada que comprobar, todo es nítido y claro. Aplicando la norma inconstitucional, las BIN's estaban en torno a los 4,5 M. €; expulsada la norma declarada inconstitucional del ordenamiento tributario, se elevan a 7,8 M.€:

«es indudable que ese restablecimiento de la situación jurídica individualizada habría de articularse a través del aumento de las BIN's, y nada obsta a que se ejecute tras nuestro reconocimiento de ese derecho, sin necesidad de articular una petición del que obtuvo a su favor la ejecutoria por la vía del art.120.1 LGT.»

Una elemental economía procesal exige, en consecuencia, que

»...en el momento de ejecutarse esta sentencia se practiquen cuantas operaciones y correcciones se deriven, no ya sólo de esta sentencia, sino de la aplicación de la anulación del RD Ley 3/2016 por parte de la STC de 18 de enero de 2024 con relación a la situación tributaria de la entidad recurrente, porque así lo exige la efectividad de la tutela judicial que se nos ha pedido y que en justicia procede otorgar»

Por lo tanto, la regularización íntegra se ha de llevar a cabo en el trámite de ejecución de sentencia, sin alargar innecesariamente los tiempos para que se reponga al contribuyente en su derecho. Sin obligarle a abrir un nuevo procedimiento de autoliquidación rectificativa para que se llegue al punto en el que ya

se estaba: el necesario e imprescindible reconocimiento del importe íntegro de su crédito fiscal por BIN's, sin las cortapisas que en su cuantía se habían introducido mediante el inconstitucional RD Ley.

La Administración olvida que la presentación de una autoliquidación rectificativa está encaminada a reabrir la liquidación de la deuda, a instancia del contribuyente, cuando ha entrado en una fase de letargo por inactividad de la Administración. Cuando el procedimiento de liquidación está muy lejos de semejante letargo, siendo así que la jurisdicción contencioso-administrativa ha indicado a la Administración cómo ultimarla, carece absolutamente de sentido trasladar la responsabilidad al contribuyente obligándole a abrir un nuevo procedimiento –autoliquidación rectificativa– que está fuera de lugar al estar ya la Administración liquidando la deuda en ejecución de sentencia.

No necesariamente esto será así, por cuanto es muy frecuente que el trámite de ejecución de sentencias prevea la realización de nuevas actuaciones por retroacción, cuando se planteen cuestiones nuevas o se hayan de llevar a cabo operaciones de liquidación inciertas en cuanto a su resultado concreto (STS de 20 de abril de 2022, rec. 1510/2020). Pero, si no es así, se ha de actuar de la forma procesalmente más simple y que garantice la mayor celeridad posible en el restablecimiento de los derechos, vulnerados, del contribuyente. También en beneficio del conjunto de la Hacienda pública, del común de los ciudadanos, que, de lo contrario, vería incrementarse el importe de los intereses de demora a satisfacer al recurrente.

3.2.2. Regularización automática en períodos correlativos

La STS 644/2023, de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021 reiteradamente comentada en los últimos meses, es, también, muy expresiva en estos términos de simplificación de los trámites y procedimientos encaminados a restablecer del modo más expeditivo posible los derechos del contribuyente, sin circular por trochas procedimentales que no conducen sino a posponer en el tiempo la solución definitiva del caso. Cuando resultan incontestables la verdad material y las consecuencias tributarias que de la misma se derivan.

Se trataba, en este caso, de unas calificadas «tasas» de auditoría –en realidad impuestos (ATC 381/2005)– que el contribuyente había deducido de forma improcedente en el período del 2011 cuando, en realidad, se habían devengado y eran imputables al del 2012.

La pretensión de la Administración no era sino la de regularizar, con apertura adicional de un procedimiento por infracción, el período del 2012 y remitir al contribuyente a la presentación de una autoliquidación rectificativa por lo que al del 2011 afecta.

Es en esta sentencia en la que el Tribunal se pronuncia en unos términos sintomáticos, dignos de recordar:

«la Administración no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, debiendo incluso actuar de oficio para ello»

En este orden de cosas, no es la primera vez que la Administración opone a la práctica de regularizaciones globales de estas características el llamado principio de inscripción contable (art. 19 LIS)²⁴. Al no haberse contabilizado, en el caso de estas «tasas» de auditoría en el 2012, en el período que correspondía, se tomaría este requisito como sustantivo para oponerse a la rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio.

Pues bien, frente al carácter irreparable de la falta de inscripción contable resultaría preferente –desde una sencilla consideración de confrontación de principios en términos de proporcionalidad– el tradicional criterio contable de correlación de ingresos y gastos, o, incluso, el de imagen fiel (STS de 17 de junio de 2020, rec. 3687/2017)²⁵.

Una vez que la Administración es conocedora de los hechos ha de extraer de su consideración, de oficio, todas sus consecuencias en términos de liquidación de deudas tributarias. Si se ha de regularizar el ejercicio del 2012 también, en unidad de acto, se ha de hacer lo propio con el del 2011, del que se han atraído los hechos ahora imputados a un período precedente

«lo procedente habría sido que ésta, de oficio, hubiese iniciado el expediente correspondiente para adaptar la situación tributaria declarada por Premium a la nueva situación comprobada y que, por imperativo legal, dicha regularización le afectaba» Sentencia 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023, FD 4º.

3.2.3. Regularización automática en procedimientos de comprobación

En ocasiones es en fase de Gestión, en la tramitación de procedimientos de comprobación, cuando se produce la vulneración del principio de regularización íntegra²⁶, que también en el ámbito de estos procedimientos despliega sus efectos propios. Para muestra un botón tomado de un expediente de queja (1061/2024) resuelto en el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

24 Hace ya veinte años el Tribunal Supremo, en su Sentencia 1504/2004, de 5 de marzo de 2004, rec. 10108/1998 (ponente Gota Losada) decía de este tipo de comportamientos de la Administración «repetidos una y mil veces» que eran merecedores de una «crítica acerba», al hilo de un supuesto en el que se había corregido la amortización de unos gastos inexcusablemente deducibles, en un ejercicio posterior, sin integrarlos en el que se hubieran debido de imputar. Pese al tiempo transcurrido desde entonces, no parece que la contundencia del Tribunal Supremo, que no pasó desapercibida para la doctrina (Villar Ezcurra, 2016), haya alterado el modo de actuar de, al menos, una parte de los inspectores de Hacienda. A la vista de la jurisprudencia constante del Tribunal Supremo al respecto, como, entre otras muchas, la 7088/2012, de 5 de noviembre de 2012, o la aquí comentada.

25 Esta doctrina del Supremo es tan tajante que en un supuesto en el que la Audiencia Nacional la había aplicado, SAN 4088/2018, de 26 de octubre de 2018, pretendiendo la Abogacía del Estado su casación se desestimó la admisión del recurso con el argumento de que «existe un amplio cuerpo jurisprudencial que permite solventar la controversia, sin que se considere oportuno que esta Sala vuelva a pronunciarse, ya que la cuestión litigiosa que se suscita puede ser resuelta con arreglo a la doctrina ya sentada (...) sin que parezca necesario que dicha doctrina, clara y firme, exija ser reafirmada, matizada, precisada, modificada o corregida para un supuesto como el que nos ocupa» (ATS 8389/2019, de 16 de julio de 2019), comentado por (Ramírez Gómez, 2021: 13).

26 Aunque el principio de regularización íntegra se ha construido jurisprudencialmente al calor de procedimientos de inspección se ha de aplicar en igual sentido en los de comprobación instruidos

En este caso el contribuyente era una persona física titular de varios inmuebles arrendados a terceros. Lo cierto es que durante los ejercicios 2019 y 2020 se produjeron una serie de impagos que el contribuyente, de forma improcedente, calificó como saldos de dudoso cobro.

No sería hasta el período sucesivo, el del 2021, cuando llegaron a adquirir dicho carácter al reclamar el contribuyente su pago en vía judicial. Un simple equívoco en la imputación temporal del gasto.

Iniciado un procedimiento de comprobación limitada de los períodos 2019 y 2020 la Administración regulariza la deuda de cada uno de dichos ejercicios y la exige con los correspondientes intereses de demora. A continuación, ultimos sendos procedimientos sancionadores que culminan con la imposición de otras tantas sanciones.

Ante las alegaciones del contribuyente, que instó la ampliación del procedimiento al período 2021, para haber atraído a la regularización la devolución de ingresos indebidos que de la misma se habría debido derivar respecto de este último, el órgano de Gestión rechazó su pretensión y le emplazó a la presentación de una autoliquidación rectificativa.

Prescindiendo del juicio que merezca el que no se hubiera considerado un error de estas características como exculpatorio a efectos sancionadores, la consecuencia lógica de la aplicación del principio de regularización íntegra a este supuesto es muy evidente. Tal y como solicitó el contribuyente, el órgano de Gestión debería haber ampliado su actividad comprobadora al período 2021, para trasladar a dicho ejercicio la imputación de los saldos de dudoso cobro que resultaban improcedentes en sus dos inmediatos precedentes. Compensada una cuantía con la otra no se habría derivado deuda tributaria adicional en ningún ejercicio y el procedimiento se habría cerrado como comprobado y conforme. Es lo que debiera haberse hecho en aplicación del principio de regularización íntegra.

3.3. Imputación a cuenta del IRPF del socio de los pagos de la sociedad simulada

Tanto las SSTs de 6 y 8 de junio de 2023, rec. 8550/2021 y 5002/2021²⁷, como la de 28 de febrero de 2024, rec. 3948/2022, han llevado a cabo una aplicación que podría parecer contradictoria del principio de regularización íntegra en supuestos de sociedades profesionales cuyas relaciones con el socio profesional son objeto de regularización.

por órganos del Departamento de Gestión. El Tribunal Supremo así lo ha sentado, precisamente, en la sentencia comentada en el párrafo precedente, la 644/2023, en la que fija como doctrina que «el principio de regularización íntegra es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, sin tener que remitir al contribuyente a que solicite la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos».

²⁷ Un estudio detallado de esta doctrina jurisprudencial se puede encontrar en (Blázquez Lidoy, 2023).

En aquellos casos en los que se hubiera considerado que la sociedad era simulada, no existía, el Tribunal, llevando el razonamiento a sus últimas consecuencias, concluye que lo satisfecho por la sociedad en pago del IS, en realidad, se ha de contabilizar como anticipo del pago de la deuda regularizada a la persona física. En definitiva, si el contribuyente debiera de haber pagado 45 y la sociedad pagó 23, una cuantía se compensaría con la otra y tan solo serían exigibles los 22 que, en su momento, no se ingresaron, más los correspondientes intereses de demora.

Si, por el contrario, la sociedad se da por buena y lo que considera la Inspección es que se está ante un supuesto de mero ajuste de operaciones vinculadas no se llevará a cabo esta compensación de lo pagado por aquella, en IS, con lo debido por el socio, en su IRPF. Aunque a efectos de liquidación de las deudas el efecto pudiera ser el mismo, tras el ajuste secundario, la diferencia cobra una importancia inusitada desde la perspectiva de las sanciones.

Y es que, en el primer supuesto, la base de la sanción, la deuda dejada de ingresar no sería la adeudada, liquidada, al contribuyente persona física, sino la resultante de descontar de su importe lo satisfecho previamente por la sociedad que ha venido a calificarse de simulada. En el supuesto de operaciones vinculadas, por el contrario, la base de la sanción sería la integridad de lo dejado de ingresar por el socio, sin descontar lo previamente anticipado por la sociedad.

Es decir, se sigue un criterio de regularización íntegra entre sujetos distintos, el socio y la sociedad, y por impuestos diferentes, el IRPF y el IS. Desde el momento en que se considera que la sociedad no existía, la deuda que por IS satisfizo se entenderá pagada por el contribuyente, persona física, y descontada de ésta para calcular la base de la sanción que se decidiera imponer, que será la diferencia entre lo que habría debido de satisfacer el socio y lo que satisfizo con anterioridad la sociedad.

Dicho de otro modo, la consideración de la sociedad como simulada habría generado en el socio un crédito fiscal por el importe de la deuda por aquella satisfecha.

En operaciones vinculadas, por el contrario, tal cosa no ocurriría, al considerarse como tal, y no simulada, la sociedad. La base de la sanción, siguiendo el tradicional criterio seguido hasta la fecha (SAN de 30 de noviembre de 2016, rec. 500/2015), sería la totalidad de la cuantía dejada de ingresar por el socio persona física.

4. Las conexiones entre períodos remotos y liquidaciones presentes

Una tercera derivada del principio de regularización íntegra es la que guarda relación con el efecto que pueden tener en períodos objeto de comprobación hechos y liquidaciones acaecidas en períodos cuyas liquidaciones ya no pueden

ser objeto de revisión, al que ya se ha hecho referencia en uno de los casos más arriba expuesto²⁸.

Recientemente ha recaído sobre esta cuestión una sentencia del Tribunal Supremo que ha tenido una considerable repercusión por los importantes efectos que en la práctica está llamada a tener. Se trata de la 1318/2023, de 24 de octubre de 2023 (rec. 6519/2021) en un supuesto de deducciones de I+D+i.

Se estaba, en este caso, ante unas deducciones por investigación y desarrollo que el contribuyente no había aplicado a la autoliquidación de sus deudas por IS hasta que no se recibió el informe del Ministerio de Ciencia e Innovación que vendría a reconocer dicho carácter al proyecto en el que se produjeron los gastos.

Tal cosa había ocurrido en el 2009, cuando los gastos habían tenido lugar entre los años 2005 y 2008. La Inspección se había separado del criterio de la Dirección General de Tributos, expresado en consultas sobre casos equivalentes, y tampoco habría admitido el dictamen del MCI.

El TEAC admitió parcialmente las pretensiones del contribuyente, pero no respecto de los períodos 2005 y 2006, cuyas liquidaciones ya eran firmes en el momento en el que se podría haber producido su rectificación. La Audiencia Nacional, por el contrario, estimó el recurso en su integridad.

De esta sentencia se ha extraído la conclusión de que, en adelante, el contribuyente estará legitimado para reabrir los períodos a lo largo de los cuales se hubiera desarrollado el proyecto de I+D+i, los gastos asociados a dichos ejercicios, una vez que se recibiera el informe positivo del MCI.

No es esto, sin embargo, lo que en puridad dice la sentencia, aunque tal conclusión bien pueda extraerse de su contenido. El Tribunal estima las pretensiones del contribuyente, pero sin que de su decisión se haya de deducir de forma irrefutable una doctrina clara, precisa y definitiva sobre el particular.

Desde luego que en el caso enjuiciado sí admite ese modo de proceder, pero por razones objetivas muy concretas. En definitiva, porque mediaban una serie de contestaciones a consultas que guardaban identidad de razón con el caso (V0802/2011; V0297/2012; V11/09/2014). En aplicación de la doctrina de los actos propios y de los principios de buena fe y de buena administración, la Inspección no estaba legitimada para llevar a cabo la regularización con que había concluido el procedimiento.

Pero de ahí no se puede concluir que, con carácter general, el Tribunal Supremo haya concluido —modificando su doctrina al respecto— que en la liquidación de un ejercicio se puedan deducir cantidades procedentes de otros en cuyas autoliquidaciones no hubieran tenido reflejo alguno.

No obstante, *obiter dicta*, en la sentencia se contienen determinadas afirmaciones que apuntan hacia un cambio de criterio en esta trascendente cuestión como, por ejemplo, estas dos:

28 Sobre este particular, *vid.* en detalle (Rozas & Sánchez Blázquez, 2022)

«en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinar la corrección de la deducción de dichos períodos, para (...) aplicarlos al ejercicio de 2009»

«en la medida en que la Administración (...) puede comprobar las deducciones originadas en períodos prescritos con ocasión de la comprobación de períodos no prescritos, el contribuyente también tiene derecho a aplicar y acreditar en períodos no prescritos las deducciones generadas en períodos prescritos (sin necesidad de rectificar la autoliquidación)».

En definitiva, lo único que dice la sentencia, y *obiter dicta*, es que la Administración debería de haber efectuado la comprobación de la deducción, pero no con qué resultado.

También parece apuntar que el contribuyente podía aplicar en períodos prescritos deducciones generadas en períodos prescritos *«(sin necesidad de rectificar la autoliquidación)»*. ¿Quiere esto decir que, aun si no se hubiesen reflejado en la autoliquidación del período remoto excluido de regularización, se pueden atraer al presente las deducciones que en su momento no se llegaron a reflejar? Podría entenderse que sí, pero no es del todo tajante la sentencia al respecto.

Sin duda ninguna, entraría en tal caso en contradicción con la famosa sentencia *Deportivo*, de 22 de julio de 2021, rec. 1118/2020, de la que tanto la Dirección General de Tributos (Consultas V1510-22, V1511-22 y V1718-24), como el TEAC (RTEAC de 23 de marzo de 2022) extrajeron la consecuencia de que su reflejo en la autoliquidación del ejercicio en el que se generó es requisito *sine qua non* para que se pueda dar carta de naturaleza sea a la deducción que a cualquier otra cantidad a compensar en un ejercicio posterior.

Esta doctrina no es del todo coherente con la naturaleza propia de la autoliquidación, que, como ya se ha explicado *supra*, no es otra cosa sino un acto de colaboración del contribuyente. Si desde hace décadas es pacífico en la doctrina que la liquidación, en ningún caso, puede tener carácter constitutivo de ningún derecho tributario, ateniendo a su carácter meramente declarativo, que no constitutivo, de obligaciones y derechos, con mayor razón se debiera de negar semejante efecto a un mero acto de colaboración. Sería tanto como dejar en manos del contribuyente la disponibilidad de la deuda, del crédito, tributario.

Siendo esto así, ¿por qué ha reverdecido esta *vexata quaestio* en tiempos recientes en nuestro sistema tributario? Con toda probabilidad, como consecuencia del carácter de «situaciones consolidadas» que la STC 182/2021, de 26 de octubre, una de las relativas al llamado impuesto de plusvalía, reconoció a las «autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha (la de la publicación de la sentencia)», con la indisimulada pretensión de amortiguar los efectos presupuestarios derivados de su contenido.

Si ya, de por sí, es dudoso que se pueda entender que de un acto administrativo se pueda derivar algo semejante a lo que en el plano procesal se denomina «cosa juzgada», de ninguna manera se habría debido de reconocer a un acto de colaboración la capacidad de producir el efecto de «situación consolidada».

El efecto reflejo, perverso, que se ha derivado de tan singular doctrina constitucional ha sido —como es bien sabido— la proliferación de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en supuestos en los que su base normativa estuviese pendiente de recursos de inconstitucionalidad, prejudicialidad o casación. Lo que, a su vez, desencadenó una precipitada reforma del régimen de las autoliquidaciones rectificativas —agregando en aparente unidad conceptual las encaminadas a solicitar una devolución de lo satisfecho con las anteriormente denominadas «complementarias»— que no ha contribuido sino a generar una mayor confusión tanto en el plano normativo como en el aplicativo²⁹.

En ningún caso, y esto al menos sí que parece que resulta ya pacífico, al hacer valer una deducción o una compensación en una autoliquidación no se está ejercitando opción alguna. El resultado de la autoliquidación no puede tener carácter preclusivo, no es un acto administrativo. Las cantidades por deducir, devolver, o compensar (art. 66 bis LGT) constituyen créditos fiscales, no sujetos a opción en su ejercicio. Luego, dicho sea de paso, al menos a esos efectos, no se puede considerar que una autoliquidación pueda generar una «situación consolidada».

Son afirmaciones que el propio Tribunal Supremo ha asentado de forma indubitada al hilo tanto de cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades (STS de 30 de noviembre de 2021, rec. 4464/220) como, de forma muy reiterada en lo atinente a las deudas de IVA en cuya liquidación tiene un papel preponderante el principio de neutralidad (STS de 23 de febrero de 2023, rec. 6007/2021)³⁰.

Castigar al contribuyente con la pérdida de su derecho —que habrá nacido, o no, al momento del devengo de la obligación tributaria— sencillamente porque no lo hizo valer en su autoliquidación es una práctica administrativa espuria que bien se puede calificar como sanción impropia³¹.

En este mismo sentido, en el ATS de 17 de enero de 2024, rec. 2519/2023 relativo a una Agrupación de Interés Económico se planteaba idéntica cuestión, pero no con referencia al mismo contribuyente, sino en relación con la posibilidad de transparentar bases imponibles entre una AIE y sus partícipes:

«Determinar, a la luz de lo previsto en el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, si el sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vincu-

29 Vid. (Gorospe Oviedo, 2024)

30 Sin duda ninguna el perjuicio que provoca a la Hacienda pública la emisión de facturas falsas es más que considerable y es imprescindible que el ordenamiento jurídico procure a quienes han de velar por su cumplimiento los instrumentos normativos y aplicativos adecuados para garantizarlo. Tal vez, como se ha propuesto, mediante una reforma del régimen jurídico específico de este tipo de infracciones tributarias (Ávila Guzmán, 2023). Pero también es incontestable que el modo adecuado de afrontar la cuestión no es actuando de forma arbitraria y contradictoria en los procedimientos de inspección, al regularizar las cuotas repercutidas y devengadas del IVA. Vid. en este sentido las SSTs 160/2023, de 10 de febrero de 2023, rec. 419/2023, y 5033/2023, de 20 de noviembre de 2023, rec. 2453/2022.

31 Este concepto, sanción impropia, se ha acuñado en Italia por el Prof. Lorenzo del Federico (Del Federico, 2022) para referirse a aquellas prácticas administrativas espurias en la liquidación de las deudas tributarias, o en cualesquiera otro tipo de actuaciones administrativas, que llevan consigo una limitación de los derechos y garantías del contribuyente, con o sin costes económicos efectivos, al hilo de conductas que no están tipificadas como infracciones y sin que su imposición se revista de las garantías propias de un procedimiento sancionador.

lado con el primero por la participación del primero en ésta –una agrupación de interés económico–, aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.»

Se le ha presentado así al Tribunal Supremo una nueva oportunidad, al resolver este recurso –en su Sentencia 6288/2024, de 19 de diciembre de 2024, rec. 2519/2023– de pronunciarse sobre lo que, en el planteamiento del recurso se califica como jurisprudencia consolidada, *«la proscripción de rectificar la autoliquidación de un ejercicio no prescrito cuando el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas»*.

La peculiaridad, en este caso, radica en que no se trata de obligaciones tributarias del mismo contribuyente, sino de reconocer al partícipe de una AIE una base imponible negativa vinculada a un período remoto, no susceptible de regularización, en cuya autoliquidación no se plasmó y que ha salido a la luz, con posterioridad, en el marco de un proceso de inspección seguido ante la AIE.

Pues bien, es precisamente en el hecho de tratarse de un supuesto regido por un régimen especial de atribución de rentas en lo que se ha apoyado el Tribunal Supremo para sostener la aplicación al caso del principio de regularización íntegra sin entrar en contraposición –ni afrontarlo en profundidad– con el criterio que se sentó en la Sentencia *Deportivo*, y que comparte ponente, el Ilmo. Sr. Navarro Sanchís, con la dictada en este caso.

Es bien sintomático que, expresamente, en la doctrina sentada en esta sentencia se hace notar que no entra en contradicción con la precedente, por cuanto regula casos distintos, lo que explicita en párrafos distintos de su fallo:

«1) El sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.

2) No es aplicable al caso, por ser diferente el presupuesto de hecho previsto en la norma, el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades.»

De hecho, y para que no quepa ninguna duda al respecto, se reproduce de forma íntegra el párrafo de la STS de 22 de julio de 2021, rec. 1118/2020, en la que se sustenta la doctrina precedente, recalcando que el contribuyente no puede pretender el reconocimiento de BIN's procedentes de ejercicios remotos en las mismas condiciones que lo hace la Administración *«por falta de norma expresa o principio general»*.

De todos modos, se abre una espita a una interpretación diferente del precepto cuando se afirma que el derecho de la empresa partícipe de la AIE a la deducción de las BIN's acreditadas en la inspección de esta última se sostiene sobre dos premisas.

En primer lugar, la doctrina de la *actio nata*, por cuanto la empresa no pudo reflejar en su autoliquidación lo que a la fecha de su presentación era desconocido, por cuanto no se había ultimado el procedimiento de inspección en el que

se regulariza la liquidación de la AIE: *«no se puede pedir lícitamente a la sociedad recurrente que atendiera la obligación de consignar en 2008 y sucesivos años unas bases imponibles negativas que, generadas en el seno de la AIE, se desconocían hasta la realización de esta comprobación».*

En segundo lugar, porque el art. 25 del TRLIS, actual art. 26 de la Ley 27/2014, *«no exige, en rigor y como requisito imprescindible que las bases imponibles negativas hayan sido declaradas en la autoliquidación del obligado tributario a quién corresponde su compensación por no exigirle la literalidad del precepto.»* (los subrayados son míos)

Este razonamiento, *stricto sensu*, aplicado al caso del Deportivo de La Coruña habría podido conducir a un resultado de la sentencia distinto del que tuvo. Pues lo cierto y verdad es que al momento de presentar la autoliquidación a la que hubieran resultado imputables las BIN's éstas eran desconocidas por el club, en tanto en cuanto no estaba en concurso de acreedores y el juez de lo mercantil que lo tramitó no había determinado la modificación de los estados contables de los que dichas BIN's derivaron.

5. La unidad del sistema tributario

En este último epígrafe se va a hacer referencia a dos supuestos en los que lo peculiar es que la regularización íntegra deriva de la consideración del ordenamiento tributario como sistema en el que las obligaciones tributarias, sus elementos esenciales, no son compartimentos estancos e independientes sino que forman parte de una realidad única e interconectada en la que las cosas no pueden ser —como a veces se pretende— lo mismo y su contrario, en beneficio (siempre) de los intereses recaudatorios de las Administraciones tributarias.

5.1. La conexión entre el IRPF y el IP

El primer caso está tomado de la STS 4221/2024, de 23 de julio de 2024 en el que la Inspección había regularizado el IRPF del contribuyente trasladando a su base imponible todos los beneficios de una sociedad profesional que se había caracterizado como negocio simulado.

Así las cosas, la Inspección de la Administración autonómica competente decidió iniciar un procedimiento de inspección para regularizar la obligación tributaria por Impuesto sobre el Patrimonio del mismo período y contribuyente.

Partiendo de la premisa de que la sociedad no llevaba a cabo ninguna actividad empresarial se consideró que no reunía los requisitos exigidos para gozar de la exención relativa a los patrimonios empresariales (art. 4 LIP).

Hasta ahí, todo bien. La incongruencia de la regularización automática arranca de la valoración que de la sociedad —sujeta a gravamen por no cumplir los requisitos de la exención— lleva a cabo la Inspección autonómica. Y es que, pese a que a los efectos de la obligación tributaria por IRPF se había vaciado de

contenido, transfiriendo todos sus beneficios al socio persona física, e imputándolos en su base imponible general, a efectos del IP se había mantenido invariable el valor que contablemente tenía asignado la sociedad.

Pues bien, el Tribunal Supremo considera contrario al principio de regularización íntegra esta contradicción entre ambas regularizaciones de impuestos diversos por Administraciones diferentes.

Si la sociedad no existe a los efectos del IRPF, tampoco se le ha de dar carta de naturaleza, y por idéntico valor al que se le asignó cuando se consideraba regular, a los efectos del IP:

«Eliminados todos los ingresos de dicha sociedad, por considerarse que los servicios se prestaban íntegramente por su único socio, no puede mantenerse que el valor teórico permanece invariable, puesto que, según la propia inspección tributaria, que ha realizado una especie de levantamiento del velo, no ha conseguido ningún ingreso ni, lógicamente beneficios en los tres años inspeccionados. Ello comporta que el patrimonio neto de la empresa sea distinto al inicialmente indicado en la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio en tales años.»

Lo que no puede, lógicamente, resolver el Tribunal Supremo, es qué valor se ha de asignar, en tales circunstancias, a los bienes y derechos integrados en el patrimonio social de la «no-sociedad».

Una solución razonable sería la de desmembrar los activos que constan en el balance de la empresa y proceder a valorarlos individualmente, como si se tratase de bienes y derechos de titularidad de la persona física.

En el mismo orden de razonamientos, en supuestos de regularización de derechos de imagen de deportistas, por cuyo abono se había satisfecho el IRNR, la lógica de la regularización lleva a integrar en el cálculo de lo debido la compensación de lo satisfecho, indebidamente, por el abono de las mismas rentas en tanto que calificadas como sujetas por obligación real.³²

También desde un plano sistemático del ordenamiento tributario, el principio de regularización íntegra tuvo su primer reflejo normativo en la LGT en 2011, al establecerse en el art. 62.9 la suspensión automática de las liquidaciones que resultasen incompatibles con otra realizada por la misma operación, por la misma u otra Administración, con el objetivo de resolver los problemas que se estaban creando al regularizar operaciones por las que se había satisfecho el ITPAJD, estando supuestamente sujetas a IVA, o viceversa.

5.2. De las prestaciones a cuenta a la deuda tributaria principal

Hace ya décadas que el Tribunal Supremo viene manteniendo una jurisprudencia constante³³ en torno a la relación que vincula las prestaciones a cuenta

³² Vid. las SSTs 7473/2009, de 18 de noviembre de 2009 y 6939/2012, de 11 de octubre de 2012 comentadas por (Ramírez Gómez, 2021: 11).

³³ Vid. por todas la STS de 27 de febrero de 2007, rec. 2400/2002.

con la obligación tributaria principal. De hecho, es esta doctrina de proscripción del enriquecimiento injusto de la Hacienda pública, a principios de siglo, la que está en el origen del desarrollo del principio jurisprudencial de regularización íntegra por nuestro Tribunal Supremo.

Las prestaciones a cuenta son autónomas respecto de las principales cuyo pago anticipan, tal y como así fueron explícitamente declaradas por la LGT de 2003, tras una encendida polémica doctrinal sobre si se debían de caracterizar como accesorias, o como independientes de la principal. Nacen cuando aún no ha nacido la deuda tributaria principal, con independencia del buen fin de aquella, pero se subsumen con ella en el momento de su devengo, quedando así ligadas a la principal en cuanto a su cuantía y extinción.

Durante muchos años la Administración tributaria no respetó este carácter instrumental de las obligaciones a cuenta y exigía su pago al retenedor, aunque ya hubieran sido satisfechas por el contribuyente que presentó su autoliquidación de la deuda tributaria principal sin descontar el importe de los pagos a cuenta. Lo que, sin duda, estaba generando en la Administración tributaria un enriquecimiento injusto.

Pues bien, el ATS 12250/2024, de 9 de octubre de 2024 vuelve sobre este particular, con un matiz bien relevante. Se plantea cómo se ha de resolver cuando el contribuyente no hubiera presentado autoliquidación por dicho concepto:

«2.1. Determinar si la Administración puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto.

2.2. Aclarar si en los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto precisar si pueden exigirse al retenedor los intereses de demora e imponerle las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.»

Al calor de las regularizaciones en las que se fingían realizadas las prestaciones a cuenta y se elevaban al íntegro las remuneraciones satisfechas la LGT del 2003 consagró la naturaleza de las prestaciones a cuenta como autónomas de la principal, que no independientes. Nacen con independencia de aquella pero están íntimamente vinculadas a la principal³⁴.

Ello quiere decir, en consonancia con las premisas que se derivan del principio de regularización íntegra, que no se puede separar el devenir de las prestaciones a cuenta del de aquellas deudas tributarias cuyo pago estaban llamadas a anticipar.

34 (Rozas Valdés, 1995).

Evidentemente, si se hubiera presentado autoliquidación por el contribuyente, la prestación a cuenta habría quedado subsumida en la principal y satisfecha al abonarse aquella sin descontar el importe de lo que se debió de haber pagado a cuenta.

El problema surge, y de ahí el planteamiento del recurso de casación, cuando los contribuyentes no han presentado su autoliquidación, habiendo estado a ello obligados, o no. ¿Se puede seguir exigiendo a los retenedores el pago de la prestación a cuenta que en su día no se satisfizo?, ¿O se ha de llamar a capítulo a todos los contribuyentes por obligación principal para regularizar todas sus deudas tributarias a partir de las cantidades regularizadas a su empleador?

En puridad, una situación semejante es susceptible de ser tratada como un caso adecuado para aplicar lo que en Derecho procesal se denomina litisconsorcio pasivo necesario³⁵. El retenedor única y exclusivamente estaba llamado a anticipar el pago de la deuda tributaria mediante la práctica e ingreso de las correspondientes retenciones.

Una vez que la obligación tributaria principal se ha devengado, los pagos a cuenta ya carecen de toda virtualidad puesto que se han subsumido en la principal. Y si el contribuyente no la ha autoliquidado, porque no tenía obligación de hacerlo, estaba en su derecho de actuar de ese modo.

Cosa distinta es que, tal y como se plantea en el segundo dilema formulado en el recurso, sí se podría exigir al retenedor, que no satisfizo en su momento los pagos a cuenta, la reparación del daño patrimonial que con ello se produjo a la Hacienda pública, en términos de intereses de demora y sanciones.

Desde luego, si se reúnen los elementos objetivos y subjetivos de cualquiera de las infracciones que tipifica la LGT es evidente que el retenedor puede ser sancionado por su comportamiento de haber dejado de ingresar los pagos a cuenta, en tiempo y forma.

En cuanto a los intereses de demora, cabría exigirlos desde el momento en el que se dejó de practicar el ingreso de la retención a cuenta hasta la fecha en la que la obligación a cuenta se subsumió con la principal, al devengarse ésta.

No es así como se entiende por la Administración tributaria³⁶ o por el TEAC³⁷, para quienes aun cuando se hubiera ya devengado la obligación prin-

35 En este sentido, se ha propuesto la modificación normativa pertinente para regular la previsión reglamentaria expresa de la legitimación de los terceros cuyos derechos y obligaciones tributarios se pueden ver concernidos por la regularización llevada a cabo en las deudas tributarias de otro contribuyente sujeto a inspección o comprobación (Serra García, 2024: 19). En estos casos diría que el responsable del procedimiento tendría el deber de comunicarle su derecho de personación en el procedimiento a los terceros cuyos deberes y derechos resultasen directamente afectados por la regularización llevada a cabo. Es evidente que complicaría la tramitación de los procedimientos - su duración entre otras cosas - pero haría más eficiente su ultimación y evitaría las contradicciones que se producen, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que hay disonancia entre el receptor y el emisor de la factura discutida por la Inspección. *Vid.* sobre estos supuestos, detallando las considerables complicaciones procesales que comporta su adecuado tratamiento, y que no están, en absoluto, resueltas ni en la normativa ni en la práctica diaria (Ávila Guzmán, 2023).

36 Nota nº 5/10, de la Subdirección general de Ordenación legal y asistencia jurídica de la AEAT, relativa a la liquidación de la obligación de retener cuando los perceptores son no declarantes del IRPF. Inaplicación de la jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto.

cial, y no autoliquidado, la Administración podrá seguir exigiendo el importe del pago a cuenta, no satisfecho, al retenedor que lo debiera de haber abonado.

Se habrá de estar a lo que resuelva el Tribunal Supremo al hilo de este recurso de casación.

A mi parecer, si el contribuyente no tenía obligación de presentar autoliquidación, la obligación de realizar el pago de la retención pervive, en tanto en cuanto el propio ordenamiento la habría venido a configurar como un pago anticipado de carácter definitivo. Pero si el contribuyente estaba obligado a autoliquidar, lo hiciera o no, es a él a quien se le debe exigir el pago de la deuda tributaria, en el que se habrá subsumido, al devengarse, el de su pago anticipado, omitido o no satisfecho en su integridad.

6. A modo de colofón

A lo largo de estas líneas se ha pasado revista a muy diversos supuestos en los que las consecuencias del principio de regularización íntegra han conducido a la anulación de liquidaciones tributarias, con el consiguiente coste que de ello se habrá derivado para la Hacienda pública, para el conjunto de los contribuyentes, titulares de sus intereses financieros.

Alargaría en exceso este trabajo el reproducir aquí todos y cada uno de los casos analizados, que son una mera muestra extraída de la evolución del principio de regularización íntegra en los últimos años. Sí conviene cerrar la exposición con una reflexión de conjunto sobre el particular, a modo de colofón o conclusión: es imprescindible que el principio sea objeto de una atención específica por el legislador tributario.

Llama la atención que pese a tratarse de un principio de sobra asentado en nuestra jurisprudencia, con toda claridad desde hace ya casi quince años, no haya sido objeto de ninguna recepción normativa completa³⁷ y no se haya terminado de incorporar de forma efectiva —atendida la litigiosidad que sigue provocando su vulneración en la práctica administrativa³⁹— al ordinario actuar de las Administraciones tributarias, de todos y cada uno de los funcionarios que instruyen los procedimientos tributarios. Los ejemplos de las infracciones que del principio se han señalado aquí evidencian este estado de cosas.

37 Resolución de 1 de junio de 2010, (RG 590/2010).

38 Como bien se evidenció por quienes la estudiaron, la reforma del 2015 operada en la LGT que incluyó el concepto de obligaciones conexas fue incompleta y asimétrica, a este respecto (Villar Ezcurra, 2016: 1). Tanto en las operadas en 2021 como en los retoques del 2023 se ha obviado la cuestión que, mientras no cambie la composición de Las Cortes - que por las evidentes dificultades para formar mayorías sólidas no es propicia para que se tramiten reformas legislativas de calado - es del todo inimaginable que se llegue a abordar con el rigor técnico que requiere.

39 Como premonitoriamente se anticipó, con ocasión de la incorporación de las denominadas «obligaciones conexas» a nuestro ordenamiento tributario, en 2015, «tendrán que seguir siendo los tribunales de justicia los que impongan la obligación de practicar una regularización completa, cuando la Administración tributaria no la realiza de oficio, puesto que la reforma parcial no ha incorporado a la LGT las exigencias de la jurisprudencia sobre la obligación de practicarla.» (Villar Ezcurra 2016: 11). Así ha sido, y no es previsible que la situación se altere, con el consecuente coste para la Hacienda pública, con el daño patrimonial que ello supone para el haber común de la ciudadanía.

En este sentido sería conveniente, más bien imprescindible, que en una eventual reforma de la normativa general tributaria se diera explícita acogida a este principio y se detallaran las consecuencias que debiera tener en la tramitación de los procedimientos tributarios de comprobación e inspección⁴⁰, con su consecuente desarrollo reglamentario.

Es probablemente esta carencia de normativa clara y transparente lo que sigue generando regularizaciones que entran en contradicción con este principio y que derivan en controversias y litigios.

El funcionario necesita de disposiciones bien precisas conforme a las que desarrollar sus actuaciones, que le generen la confianza de estar desempeñando su actividad de conformidad con el principio de legalidad, e instrucciones de los órganos rectores de las dependencias administrativas en las que las lleva a cabo. Sobre todo, cuando se trata de reconocer los eventuales créditos fiscales del contribuyente. Es un hecho y no tiene nada de particular.

En este orden de ideas, la normativa legal —y su desarrollo reglamentario— probablemente deberían de distinguir entre tres tipos de situaciones. Por una parte, en términos de Derecho procesal, hay cuestiones que se pueden resolver por el propio actuario y el contribuyente en el seno del procedimiento en curso, como las relativas a la imputación temporal de los ingresos y de los gastos, de los créditos fiscales y de las BIN's.

Tratándose de los mismos sujetos pasivos y activos de las obligaciones tributarias sujetas a regularización estos casos son los más sencillos de resolver, en unidad de acto, y su solución procesal no reviste mayor complejidad. Es más, la jurisprudencia en estos supuestos es lo suficientemente constante, tajante y transparente como para que, en realidad, ni siquiera sería imprescindible, aunque ayudaría mucho a mejorar el estado del arte, un tratamiento normativo explícito.

Mayor complejidad procesal revisten los supuestos en los que resultan concernidos otros sujetos distintos de quienes están legitimados en los procedimientos en curso, en cualquiera de los extremos de la relación tributaria, como deudores o acreedores del tributo. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el IVA, en los que siempre estaremos ante un sujeto que ha emitido la factura y otro a quien se le ha repercutido. Si entre los sujetos existe vinculación puede ser más fácil resolverlo, pero, de lo contrario, es necesario dar entrada en el procedimiento a un tercero ajeno a su desarrollo.

En un tercer nivel se sitúan las regularizaciones íntegras en las que se trasciende el ámbito competencial —objetivo o territorial— por razón de la materia o del tributo, del actuario. En estos casos el funcionario necesita unas disposiciones normativas bien precisas e instrucciones sobre cómo proceder. De no disponer de las mismas tenderá a despachar el procedimiento en lo que estrictamente le concierne y desentenderse de las segundas derivadas que pueda

40 *Vid.* en este sentido la propuesta normativa apuntada por (Serra García, 2024) las consideraciones críticas de (Ramírez Gómez, 2021) y las de (Ávila Guzmán, 2023: 164) que expone con el detalle de quien -como inspector de Hacienda- es buen conocedor de la práctica administrativa, las considerables dificultades que en la tramitación de los procedimientos de inspección comporta la plasmación efectiva del principio.

tener la regularización para otros contribuyentes o Administraciones tributarias concernidas por las mismas operaciones y hechos que se han comprobado y regularizado. Un buen ejemplo, en este sentido son los casos descritos de incongruencias entre el IRPF y el IP –que conciernen a la AEAT uno, y a las Administraciones autonómicas, el otro– o entre las prestaciones a cuenta por retenciones que el pagador de los rendimientos debiera de haber realizado y la deuda principal cuyo pago anticipan, que únicamente afecta al perceptor de los rendimientos.

Y así se llega, finalmente, a las cuestiones que desbordan el ámbito nacional, como las relativas a los precios de transferencia o a conflictos entre distintos Estados por cuanto al ámbito de aplicación de los tributos; aunque no se suelen identificar como problemas de regularización íntegra, por lo que no se les ha prestado aquí atención, obedecen a la misma lógica. Unos mismos hechos pueden tener calificaciones contradictorias en distintos ordenamientos jurídicos, dando lugar a liquidaciones incongruentes entre sí, y las autoridades tributarias responsables de velar por el respeto de sus respectivos sistemas tributarios tienen la obligación de colaborar para resolver tales incongruencias mediante cauces adecuados a tal fin. Estos últimos supuestos, en términos procesales, tan solo se pueden resolver mediante inspecciones conjuntas o procedimientos amistosos.

7. Bibliografía

AA.VV. (2010). *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente* (L. Del Federico, Ed.; Vol. 55). Franco Agnelli.

AA.VV. (2024). *La construcción jurisprudencial del principio de buena administración en materia tributaria* (R. Sanz Gómez & L. Soto Bernabeu, Eds.). Tirant Lo Blanch.

Almudí Cid, J. M. (2018). El derecho a una buena administración en materia tributaria. *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, 351-372.

Ávila Guzmán, S. (2023). La regularización íntegra como obligación de la administración tributaria: análisis jurisprudencial y propuestas de reforma normativa. *Nueva Fiscalidad*, 4-2023, 151-181.

Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 485-486.

Checa González, C. (2023). El derecho a una buena administración en la esfera tributaria. En J. Suay Rincón & F. J. Bauzá Martorell (Eds.), *Derecho público entre el poder un audaz desafío por el Estado de Derecho* (Vol. 1, pp. 283-308). Atelier.

Cordero González, E. M. (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*. Aranzadi.

Del Federico, L. (2022). Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di Giustizia UE e le garanzie del Diritto punitivo. En F. Amatucci, R. Alfano, J. A. Rozas Valdés, & C. Billardi (Eds.), *Ordinamenti tributari a confronto : problematiche comuni e aspetti sanzionatori : Italia, Spagna e America Latina. Derecho tributario comparado : problemas comunes y aspectos sancionadores : Italia, España y Latino América*. G. Giappichelli Editore.

Fernández Carballal, A., Morandini, F., & González Maldonado, M. A. (2020). *La buena administración y la ética pública en el derecho administrativo. 2 Tomos. Libro conmemorativo del XXV aniversario del acceso a la cátedra del Profesor Jaime Rodríguez-Arana Muñoz* (G. E. Ibañez, Ed.; 1º Edición).

García Moreno, V. A. (2015). Obligaciones conexas y principio de regularización integral. *Carta Tributaria*, 8, 9-14.

Garín Ballesteros, B. (2020). Fundamentos y contenido del derecho al contradictorio tributario *Crónica tributaria*, 174, 35-60.

Gorospe Oviedo, J. I. (2024). La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías. *Crónica tributaria*, 193, 103-152.

Huesca Bohadilla, R. (2015). A vueltas con la estanqueidad tributaria. *Boletín de Información Tributaria Plus*, 183, 13-23.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 186, 15-38.

Marín-Barnuevo Fabo, D., Almudí Cid, Diego., & Díez Sastre, J. Manuel. (2018). *La Doctrina de los actos propios en derecho tributario*. Civitas Thomson Reuters.

Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Urquizu Cavallé, Á., Hortal Janer, G., & Villca Pozo, M. (2024). *Prácticas patológicas en la aplicación de los tributos: remedios desde la jurisprudencia y la doctrina administrativa*. Marcial Pons.

Pistone, P. (2024). Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado. En Y. Varela (Ed.), *Memorias de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: Vol. I* (pp. 41-161). Tirant Lo Blanch.

Ponce Solé, J. (2019). *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida*. Marcial Pons.

Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena fiscal*, 163-197.

Rozas, J.-A., & Sánchez Blázquez, V. M. (2022). *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos* (Monografía). AEDAF.

Rozas Valdés, J. A. (1995). Ficción de retenciones y elevación al íntegro en el Impuesto sobre la Renta. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 149-150, 5-46.

(2024) De la racionalidad a la razonabilidad en el orden tributario. In Y. Varela (Ed.), *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (pp. 1423-1439). Tirant lo Blanch.

Sanz Gadea, E. (2020). El impuesto sobre sociedades en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 41-96.

Serra García, M. (2024). El principio de regularización íntegra en el sistema tributario: análisis y propuestas de reforma. *Civitas revista española de derecho financiero*, 204.

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. *Quincena fiscal*, 9.