

# Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación por actividades simuladas y operaciones no realizadas

Análisis de las RRTEAC de 23 de mayo de 2023, RG 5642/2022, y de 21 de junio de 2023, RG 3226/2023

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado (España)*

[alongaslafuente@gmail.com](mailto:alongaslafuente@gmail.com) | <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>

## Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado dos resoluciones de 23 de mayo y de 21 de junio de 2023 en las que fija criterio en relación con la aplicación del principio de regularización íntegra en procedimientos de comprobación de los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con actividades simuladas efectuadas por quien se denomina empresario o profesional o por quien siendo empresario o profesional realiza operaciones simuladas, y el destinatario deduce las cuotas repercutidas por aquellos. Superando los criterios que mantenía con anterioridad, concluye que en el caso de cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique por la Administración y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio que se separa de actuaciones anteriores del órgano revisor y se examina su adecuación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como a los principios inspiradores del sistema común del IVA.

Publicado (en avance *online*): 17-11-2023

**Cómo citar:** Longás Lafuente, A. (2023). Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación por actividades simuladas y operaciones no realizadas (Análisis de las RRTEAC de 23 de mayo de 2023, RG 5642/2022, y de 21 de junio de 2023, RG 3226/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 489, 97-131. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19415>

## 1. Supuestos de hecho planteados en las resoluciones

### 1.1. Introducción

En ocasiones, la Administración tributaria regulariza la situación en la que una persona o entidad simula una actividad sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) emitiendo facturas por operaciones que realmente no realiza, de forma que el destinatario de estas operaciones ha deducido las cuotas soportadas correspondientes a estas facturas.

Esta comprobación puede llevarse a cabo en sede del receptor de las facturas, minorando el IVA soportado, en cuyo caso, como consecuencia de esta regularización tributaria, nos encontramos ante el dilema de si este destinatario tiene o no derecho a recuperar estas cuotas. El Tribunal Supremo (TS), aplicando el principio de íntegra regularización<sup>1</sup>, acogido también por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)<sup>2</sup>, obliga a la Administración tributaria, en el mismo procedimiento de comprobación, a determinar la procedencia o no de la devolución de estas cuotas, sin necesidad de iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, bien por el repercutidor o por quien ha soportado las cuotas o de oficio por la Administración. Para ello, debe examinarse si se cumplen las condiciones fijadas en el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

En otras ocasiones, la Administración practica una regularización simultánea o cercana en el tiempo tanto a quien emitió las facturas por operaciones que no realizó o simuló el ejercicio de una actividad que realmente no realizaba como al destinatario, planteándose

---

<sup>1</sup> El principio ha sido ampliamente reconocido por el TS y reiterado, bastando poner de manifiesto algunas de las primeras sentencias que lo acogieron, entre otras, Sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), y de 29 de septiembre de 2008 (rec. núm. 226/2004 –NFJ030225–).

<sup>2</sup> Así, en Resolución de 12 de mayo de 2009 (RG 3011/2007 –NFJ035115–) o en la posterior de 14 de febrero de 2012 (RG 4628/2009 –NFJ046265–).

entonces la forma en la que debe proceder el órgano de comprobación en relación con la aplicación del anterior principio.

Quede claro que quien repercutió improcedentemente al no realizar una actividad económica sujeta al IVA puede no haber ingresado el impuesto a la Hacienda pública –en general, al no haberse dado de alta como empresario o profesional y no presentar autoliquidaciones–, en cuyo caso esta no puede exigir el ingreso de estas cuotas indebidamente repercutidas, pues no tiene la condición de obligado tributario quien repercute improcedentemente al no ser empresario o profesional y no haber sido objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva 2006/122/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (directiva IVA)<sup>3</sup>.

Si quien repercutió estaba dado de alta como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA y había presentado autoliquidaciones periódicas, al igual que el obligado tributario destinatario, se plantea la forma en la que debe proceder la Administración tributaria para regularizar a las dos partes, pues la primera declaró unas cuotas devengadas improcedentes y la segunda dedujo cuotas cuyo derecho no podía ejercitar; lo que ocurre también cuando un empresario o profesional realiza una actividad sujeta al impuesto, pero factura por operaciones que no realiza.

A resolver esta cuestión se dedica el TEAC en las resoluciones que ahora se analizan, expresando en la de 23 de mayo de 2023 que se separa del criterio fijado con anterioridad en la Resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014 –NFJ058257–), todas dictadas en recursos de alzada en unificación de criterio planteadas por la persona titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por lo que, en definitiva, constituyen las que ahora se comentan doctrina vinculante para toda la Administración tributaria<sup>4</sup>.

## 1.2. Resolución de 23 de mayo de 2023 (RG 5642/2022 –NFJ089618–)

Con el fin de comprender y analizar esta resolución, deben reflejarse tanto los hechos que dan lugar a la liquidación impugnada en vía económico-administrativa como la solución

<sup>3</sup> Conforme a este precepto, es deudor frente a la Hacienda pública cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. España no ha recogido en su ordenamiento que estas personas o entidades tengan la condición de obligados tributarios, lo que impide aplicar el precepto de la directiva, en tanto la Administración tributaria queda vinculada por la prohibición de aplicar el principio del efecto vertical inverso. Así lo ha reconocido el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 22 de abril de 2015 (RG 7547/2012 –NFJ058066–) y de 22 de septiembre de 2015 (RG 5328/2012 –NFJ059781–).

<sup>4</sup> De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242.4 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, general tributaria (LGT).

adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña en única instancia. La situación planteada da lugar a una simulación subjetiva relativa mediante la interposición de una sociedad a los efectos de declarar, a través de esta, parte de los rendimientos obtenidos por una persona física por el trabajo desempeñado a otra sociedad. Quede claro que la regularización que es objeto de vía revisora es la correspondiente a la que se denomina como sociedad A (entidad interpuesta):

- a) Una persona física C venía ostentando una relación laboral con la sociedad B en los ejercicios anteriores a los comprobados, sin tener participación alguna en la entidad (tan solo estaba vinculando parentalmente en tercer grado consanguíneo con la persona física administradora de B).
- b) En los ejercicios comprobados se crea una sociedad A –que no tiene trabajadores ni contrata los servicios de profesionales independientes– de la que es partícipe la persona física C. Esta última, como profesional, factura a A por los mismos trabajos que anteriormente realizaba a la sociedad B; y acto seguido, A factura a B, siendo esta su único cliente.
- c) La sociedad A no tiene gastos afectos directamente a la actividad que declara y las cuotas deducidas se corresponden con gastos personales de los partícipes (vivienda, vehículo, etc.).
- d) La Inspección liquida a A regularizando su situación de la siguiente forma, al considerar que ha existido una simulación subjetiva relativa, al constituirse la sociedad A como patrimonial interpuesta entre C, que es quien realiza realmente el trabajo, y B, que es la receptora del mismo: se declaran improcedentes las cuotas devengadas declaradas por A, que no se minoran en la liquidación, dando lugar a un ingreso indebido, si bien es B la beneficiaria del derecho a esta devolución al haber soportado las cuotas, y se eliminan las cuotas soportadas deducidas por A al estimar que no ha desarrollado actividad económica alguna. En definitiva, se exige a A el ingreso de las cuotas indebidamente deducidas y se indica que la devolución de las cuotas repercutidas se efectuará a B.

Debe reseñarse, en relación con lo que se acaba de exponer, tal como se recoge en la resolución del TEAC, que la Inspección regularizó la situación de B, concluyendo la Inspección en la existencia de cuotas del IVA indebidamente soportadas deducibles, pero no regulariza ningún importe, en tanto señala que no se cumplen las condiciones para proceder a la devolución, ya que B se dedujo las cuotas y, con objeto de garantizar la neutralidad del impuesto, aunque han sido indebidamente repercutidas, no se minoran en B.

No consta la regularización de la situación de la persona física C, seguramente, porque no teniendo la condición de empresario o profesional, la Inspección no procedió a su comprobación.

Tanto A como B impugnaron las liquidaciones ante el TEAR, quien dictó resoluciones en la misma fecha, 21 de diciembre de 2021. Respecto de A, el TEAR estima en parte la reclamación en única instancia confirmando la calificación de su actividad como simulada y desempeñada personalmente por su socio, lo que supone la imposibilidad de deducir cuotas soportadas por una actividad inexistente. No obstante, respecto del IVA devengado, anula el acuerdo impugnado por lo que se refiere al mantenimiento y exigencia de las cuotas no devengadas, con base en la Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014 –NFJ058257–), pues:

la exigencia de cuotas no devengadas a quien no es sujeto pasivo por operaciones no sujetas al impuesto resulta contraria a la doctrina del TEAC, puesto que en este caso resulta que, una vez la Inspección decidió no regularizar la cuota indebidamente deducida a quien soportó el IVA indebidamente repercutido, no cabe que se reconozca devolución de ingresos indebidos ex art. 14.2.c.4.º RREV y, por tanto, no cabe exigir el IVA devengado que no se va a devolver en ningún caso a quien tendría derecho a dicha devolución, esto es, B.

Frente a esta resolución, cuyo recurrente era la sociedad A, la Administración tributaria interpone recurso de alzada en unificación de criterio, solicitando que se fije doctrina en el siguiente sentido:

El artículo 14.2 c) del RGRVA [...], a la luz de la obligatoria regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervinientes, así como con la limitación de la prohibición de enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA indebidamente repercutidas donde previamente se haya reconocido en el destinatario la regularización íntegra de su situación y en consecuencia, no se le haya exigido a dicho destinatario cuota de IVA alguna, en sede de quien repercutió indebidamente no procede reconocer a su favor devolución alguna de IVA indebidamente repercutido ni minorar el mismo en la liquidación que se le practique.

### 1.3. Resolución de 21 de junio de 2023 (RG 3226/2023 –NFJ090360–)

La situación analizada en esta resolución es menos compleja, pero más habitual, en tanto se refiere a una sociedad B, sujeto pasivo del IVA, que emite facturas falsas repercutiendo las cuotas del impuesto a la sociedad A, si bien no se discute que realiza una actividad económica sujeta al impuesto, al margen de estas operaciones simuladas.

También en este caso la Administración tributaria regulariza simultáneamente ambas sociedades. La efectuada a la sociedad A reconoce la existencia de simulación y supuso la

minoración de las cuotas soportadas, si bien, en aplicación del principio de íntegra regularización, se reconoce el derecho a la devolución, calificándose en el acuerdo administrativo de «ingresos indebidos».

Respecto de B, se concluye también la existencia de simulación solo por determinadas operaciones (reconoce la corrección de las cuotas devengadas y declaradas, repercutidas a otros destinatarios debidamente), no exigiéndose cuota alguna derivada del acta, si bien se minoran las cuotas devengadas en el importe de las facturas emitidas a A y se elimina la totalidad de las cuotas soportadas en tanto no se justifica por la sociedad B la concurrencia de las condiciones recogidas en el título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), expresándose igual parecer que el expresado en la liquidación a A por la devolución de los ingresos indebidos. En expresión del TEAC, el cálculo del importe a devolver a la entidad A es «el resultado de restar de la cuantía obtenida por diferencia entre las cuotas de IVA repercutido comprobadas y las cuotas de IVA soportado comprobadas, los importes ingresados con ocasión de la presentación de las autoliquidaciones» por B (se mantiene así en la liquidación la cuota repercutida indebidamente a A por el importe que se estima efectivamente ingresado, que resulta de la diferencia entre la cuota indebidamente repercutida y la cuota soportada no deducible por incumplimiento de los requisitos del título VIII de la LIVA).

Ambas entidades interpusieron reclamaciones ante el TEAR de Cataluña, que, respecto a la liquidación efectuada a A, estima en parte la reclamación al considerar que debe aplicarse el principio de íntegra regularización sin que sea necesaria la retroacción del procedimiento, pues, dada la simultaneidad de las regularizaciones realizadas a ambas sociedades, y:

no habiéndose acreditado que estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2.c.2.º del RD 520/2005 consistente en que una parte del resultado de las autoliquidaciones a ingresar presentadas por B, SL y en las que incluyó las cuotas controvertidas no hubiese sido objeto de ingreso efectivo, ni tan siquiera que no lo hubiese sido una parte del resultado de las liquidaciones que debieron dictarse para regularizar su situación tributaria, no procede otra cosa que devolver al reclamante el importe total de las cuotas indebidamente soportadas [reconoce el derecho a la devolución del importe total de cuota indebidamente soportada].

Respecto de la liquidación de B, el TEAR la anula al reconocer que esta sociedad en ningún momento debió repercutir el IVA a A, pero

las cantidades que la Inspección mantuvo en la liquidación practicada y que aparecen identificadas con el concepto «IVA repercutido improcedente» distan de ser las cuotas soportadas indebidamente por A, SL, sin que se haya acreditado que estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2 c) 2.º del RD 520/2005,

por lo que la liquidación debe ser sustituida por otra «en la que se mantengan las cuotas soportadas indebidamente por A, SL».

La Administración se alza en recurso extraordinario en unificación de criterio exclusivamente por la resolución dictada por el TEAR respecto de la entidad A y no de la entidad B, mostrando así su conformidad con la misma.

## 2. Doctrina del tribunal

### 2.1. Fundamentación jurídica y doctrina fijada en la Resolución de 23 de mayo de 2023

Tras citar lo dispuesto en los artículos 221 de la LGT y 14 y 15 del RGRVA, así como la jurisprudencia del TS sobre el principio de íntegra regularización, comienza el TEAC por no compartir la regularización efectuada por la Inspección en sede de B (destinataria última de las facturas), pues, si las cuotas repercutidas por A eran improcedentes, no cabía no minorarlas en sede de B, puesto que, si A no realizaba actividad económica, «no bastaba para que se consideraran ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas que estas se consignaran en la autoliquidación, sino que era necesario su ingreso efectivo a través de la misma» y, por ello, la Inspección debió regularizar a B eliminando las cuotas indebidamente soportadas y deducidas, exigiendo este importe y declarando que no tenía derecho a su devolución, y, respecto de A, debió minorar tanto las cuotas devengadas como las deducidas y tales ajustes no hubieran determinado ni ingreso ni devolución. Ello hubiera determinado la necesidad de que B tuviera que acudir a la vía jurisdiccional –se entiende que ordinaria o civil– para recuperar el importe satisfecho a A por las cuotas del IVA indebidamente repercutidas. Reitera el TEAC que la devolución de las cuotas repercutidas en sede de B era improcedente en tanto no se habían ingresado tales cuotas en el Tesoro por la entidad A en su autoliquidación.

Pasando a conocer de la regularización de A, anulada por el TEAR y que es la recurrida, el TEAC parte de que la no eliminación de las cuotas indebidamente repercutidas a B no puede aceptarse, considerando que, si bien la Inspección a primera vista podría acogerse a lo dispuesto en el artículo 203 de la directiva IVA, ello no resulta posible al estar prohibido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) el efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares.

Sentando lo anterior, vuelve el TEAC a conocer de la revisión efectuada por el TEAR a B señalando que, al no haberse comprobado por este órgano revisor regional si era o no correcta la regularización íntegra realizada por la Inspección, permitió que se consolidara la errónea liquidación practicada, ignorando que las cuotas indebidamente repercutidas no habían sido ingresadas por A, por lo que B se vio favorecida por unas cuotas que debería obtener vía

reclamación judicial. Por ello, A se vio favorecida por la resolución dictada por el TEAR, produciendo un enriquecimiento injusto en A, que cobró de B las cuotas indebidamente repercutidas y no las ingresó en el Tesoro, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda pública, que no percibió cantidad alguna de A por las cuotas indebidamente repercutidas.

Expuestas estas consideraciones, el TEAC anuncia que procede desestimar el recurso. Reitera que la Inspección debió minorar las cuotas indebidamente soportadas en B y exigir su importe a esta entidad y, al mismo tiempo, al constatar que A, pese a haber consignado las cuotas indebidamente repercutidas en su autoliquidación, no las había ingresado en el Tesoro, debió denegar en virtud del principio de íntegra regularización el derecho a la devolución en favor de B. Todo ello porque, si bien A declaró las cuotas devengadas y repercutidas en sus autoliquidaciones, al no tener derecho a deducción alguna del IVA soportado, no bastaba con tal consignación, sino que era necesario el ingreso efectivo en el Tesoro público.

El TEAC no acepta la premisa de la que parte la Administración en su recurso («cuotas de IVA indebidamente repercutidas donde previamente se haya reconocido en el destinatario la regularización íntegra de su situación y, en consecuencia, no se le haya exigido a dicho destinatario cuota de IVA alguna») y por ello tampoco acepta la conclusión propuesta por el recurrente, porque la regularización íntegra pasa inexorablemente por la exigencia de la cuota del IVA indebidamente deducida.

El último apartado de la resolución se refiere a un pronunciamiento anterior del propio TEAC en el que se apoya el recurso presentado por la Administración. Se trata de la Resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014 –NFJ058257–), dictada también en unificación de criterio. Tras exponer parte del contenido de aquella, así como un ejemplo práctico de los efectos que la misma supondría, concluye en el manifiesto error de esta resolución y estima que la interpretación dada no puede ser mantenida, por lo que el criterio debe entenderse superado.

La doctrina que fija el TEAC, unificando criterio, es la siguiente a la luz de los principios jurisprudenciales de regularización íntegra y de prohibición del enriquecimiento injusto:

En el caso de cuotas de IVA no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó.

Esto es, debe minorarse en sede de la sociedad repercutidora el IVA repercutido indebidamente (menor IVA devengado) y debe exigirse en sede del destinatario la cuota indebidamente deducida. No obstante, por aplicación del principio de regularización íntegra, deberá comprobarse en sede del destinatario la procedencia de la devolución de ingresos indebidos.

## 2.2. Fundamentación jurídica y doctrina fijada en la Resolución de 21 de junio de 2023

En este caso, el TEAC considera que no procede hablar propiamente de regularización íntegra pues los acuerdos de liquidación a las sociedades A y B se practicaron simultáneamente y en ambos se reconoció el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Por ello, la cuestión controvertida es la de determinar el importe a devolver a la entidad A por las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas y, para ello, debe concretarse cuándo han de entenderse ingresadas estas cuotas, al amparo del artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA. Para ello, considera el TEAC que debe pronunciarse sobre si basta para considerar ingresadas tales cuotas que se hayan declarado en las autoliquidaciones o si es necesario algún otro requisito, en particular, si influye o no en la determinación de la cuantía ingresada el derecho a deducir el IVA soportado por quien repercutió indebidamente las cuotas.

El TEAC estima que sobre esta cuestión ya se pronunció en la Resolución de 23 de mayo de 2023 estimando que «no podían considerarse ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas», aunque declaradas en las autoliquidaciones, porque la entidad repercutidora:

no tenía derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas en la medida en que quedó acreditado que no realizaba actividad económica alguna sujeta al IVA, por lo que no bastaba para que se consideraran ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas que estas se consignaran en la autoliquidación, sino que era necesario su ingreso efectivo a través de la misma.

Con base en lo dispuesto en el primer párrafo del precepto anterior, considera el TEAC que el legislador:

solo pretende aclarar que, dada la peculiar mecánica liquidatoria del IVA en la que el ingreso de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo se produce –con ocasión de la presentación de la autoliquidación– restando de las mismas los créditos generados por las cuotas de IVA soportadas deducible, dicho ingreso efectivo solo se produce si los mencionados créditos son reales, es decir, si las cuotas soportadas son ciertamente deducibles, pues, en caso de que no lo sean, resulta claro que el ingreso no se ha producido en su totalidad.

Para el TEAC, esta interpretación es la única aceptable, porque:

conllevaría un perjuicio económico no justificado para la Administración tributaria, que tendría que devolver la totalidad de las cuotas indebidamente repercutidas a quien las soportó y no podría recuperar la cuota indebidamente deducida de quien repercutió pues ello supondría en último término exigir a este último una

cuota repercutida no devengada en el importe concurren con la cuota soportada no deducible, circunstancia imposible en la medida en que el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, a cuyo tenor «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura», no ha sido transpuesto al ordenamiento jurídico interno español.

Concluye que:

La consignación de las cuotas indebidamente repercutidas en la autoliquidación presentada por la persona o entidad que las repercute, sea cual sea el resultado de dicha autoliquidación, determina que aquellas se tengan por ingresadas siempre que las cuotas soportadas o satisfechas declaradas por aquella sean deducibles. En caso de no serlo, no podrán considerarse ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas por el mero hecho de su consignación en la autoliquidación presentada, sino que habrá que determinar la cantidad efectivamente ingresada en el caso concreto.

La doctrina que fija el TEAC es la siguiente:

Cuando como resultado de la comprobación en sede del prestador resulten no deducibles todo o parte de las cuotas de IVA soportadas consignadas en su autoliquidación, se produce necesariamente una falta de ingreso efectivo de las cuotas indebidamente repercutidas por un importe equivalente a las cuotas soportadas no deducibles.

En consecuencia, en la comprobación en sede del destinatario, conforme al artículo 14.2 c) 2.º Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa, y habiendo sido comprobada la situación del prestador en los términos señalados en el párrafo anterior, no procederá la devolución en la parte de la cuota indebidamente soportada que no haya sido efectivamente ingresada.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Cuestiones conflictivas que plantean las resoluciones del TEAC en materia procedimental

Son variadas las cuestiones conflictivas que se plantean en estas resoluciones del TEAC, no solo respecto del fondo del asunto que resuelven y su ajuste o no a derecho, también otras que, sin ser objeto de los recursos, surgen del contenido de las resoluciones y posicionamiento del TEAC, esencialmente de carácter procedimental, que afectan a las reglas por las que se rige la vía económico-administrativa.

Podría examinarse, por ejemplo, la delimitación del concepto de «interesado» en las reclamaciones económico-administrativas y recursos de alzada, en tanto analiza el TEAC la situación jurídico-tributaria de un obligado tributario, determinando y concretando sus obligaciones y regularización, sin que haya sido parte en este procedimiento revisor ni haya sido llamado al mismo<sup>5</sup>. Hay que señalar que el órgano revisor analiza pormenorizadamente la regularización efectuada a los repercutidores sin que estos hayan sido notificados del recurso. Las conclusiones no dejan lugar a dudas e incluso, antes de entrar detalladamente a conocer de la regularización efectuada a estas entidades repercutidoras, estima el TEAC en la de 23 de mayo de 2003 que «no puede compartir la regularización practicada por la Inspección de los tributos en sede de la entidad B» (repercutidora). Tras ello, insiste en que «hemos de referirnos a continuación a las resoluciones del TEAR que han revisado las regularizaciones inspectoras de las entidades B, SL y A, SL». Algo similar ocurre con la de 21 de junio de 2023.

Relacionado con lo anterior se encuentra la extensión de la vía revisora prevista en el artículo 237 de la LGT. Es frecuente encontrarnos resoluciones en las que el órgano revisor administrativo entra a conocer de cuestiones que no han sido planteadas por los reclamantes o los recurrentes sin dar el trámite de puesta de manifiesto que se prevé en el apartado segundo de este precepto. Sin dudar de la buena voluntad del órgano revisor en tanto en la mayoría de las ocasiones esta extensión da lugar a la estimación de la reclamación o del recurso, no por ello pueden alterarse las garantías procesales previstas en la regulación de la vía económico-administrativa<sup>6</sup>.

También podría examinarse la obligación que tienen los órganos revisores administrativos de motivar sus resoluciones cuando se separan del criterio mantenido anteriormente, así como indicarlo expresamente, dada la inseguridad jurídica que puede plantearse en otro caso; todo ello, conforme al artículo 239.8 de la LGT. Y ello por cuanto indica el TEAC en la Resolución de 23 de mayo de 2023 que queda superada la doctrina fijada en unificación de criterio en una resolución anterior de 2015, con olvido de que, en situaciones posteriores a esta, análogas a las que ahora se plantea, simulación en la realización de actividades, el órgano revisor había resuelto de forma distinta en resoluciones de fecha posterior a la indicada. Todo ello se hará constar seguidamente al analizar la cuestión de fondo planteada. Otro tanto ocurre con la Resolución de 21 de junio de 2023, lo que lleva a que la evolución del TEAC en esta materia exigiría una motivación del criterio que se separa de actuaciones precedentes, no solo de la de 23 de marzo de 2015.

<sup>5</sup> Llevaría esta cuestión a un examen de los artículos 232.3, párrafo segundo, y 239.5 de la LGT, en relación con el artículo 242 de la misma norma, y la pulcritud con la que deben actuar los órganos revisores administrativos cuando entren a conocer de cuestiones que afectan a terceros no llamados en el procedimiento.

<sup>6</sup> Buen ejemplo de todo ello es también la Resolución de 20 de octubre de 2022 (RG 2512/2020), a la que posteriormente se hará referencia, que trata también del principio de íntegra regularización.

## 3.2. El principio de íntegra regularización en los supuestos planteados por el TEAC

Lo trascendente, sin embargo, es la aplicación del principio no positivizado de íntegra regularización, comprendido entre los generales del derecho tributario<sup>7</sup>, en regularizaciones por el concepto IVA, y, más concretamente, cuando existe una simulación relativa, respecto de su vertiente procedimental, esto es, cómo debe aplicarse por parte de la Administración tributaria o cómo debe proceder en su aplicación, teniendo en consideración que debería examinarse más ampliamente este principio en relación con las obligaciones conexas<sup>8</sup>.

No se duda en las resoluciones examinadas de la necesaria aplicación del principio en su vertiente sustantiva, si bien, en la Resolución de 23 de mayo, el objeto de controversia era precisamente cómo se aplicaba este principio a situaciones de simulación relativa en el ejercicio de una actividad económica por una persona o entidad. No obstante, la doctrina fijada por el TEAC no se refiere exclusivamente a este caso concreto, sino que se extiende a aquellos en los que no hayan sido devengadas las cuotas y, por ende, repercutidas indebidamente, sin distinción de la causa que las origina, lo que generaliza la doctrina fijada por el TEAC a cualquier supuesto en el que concurren estas circunstancias de repercusión indebida, al margen del motivo por el que se haya devengado improcedentemente, dada la generalidad de sus pronunciamientos. Ello puede ocurrir tanto en el supuesto de que el repercutidor no tenga la condición de empresario o profesional como cuando sí concurre esta cualidad<sup>9</sup>. De ahí la trascendencia de esta primera resolución, que tiene continuación en la segunda de 21 de junio, en donde el repercutidor es un sujeto pasivo que sí realiza una actividad económica sujeta al impuesto, pero emite facturas que no se corresponden con operaciones reales.

El principio de regularización íntegra es una elaboración jurisprudencial nacional<sup>10</sup>. Recordemos que para el TS la «regularización íntegra» alcanza tanto a los aspectos positivos

---

<sup>7</sup> En este sentido se pronuncia Cornudella Marqués (2022, pp. 181 y 209). Villar Ezcurra (2016) postula que la reforma de la LGT no pretendió incorporar de forma completa la doctrina jurisprudencial relativa a este principio, articulando una regulación asimétrica que sigue precisando de la jurisprudencia establecida por el TS.

<sup>8</sup> De Miguel Canuto (2016) señala que en el origen de la regulación de las obligaciones conexas se encuentra la doctrina jurisprudencial relativa al principio de íntegra regularización. Diversos autores han puesto de manifiesto la ausencia de esta doctrina jurisprudencial en la regulación de las obligaciones conexas. Así lo reconocen también García Moreno (2015) o Fernández-Lomana García (2020).

<sup>9</sup> En el primer caso incluiríamos precisamente el supuesto examinado de simulación relativa en la actividad económica; en el segundo, toda una variedad de supuestos, pues comprendería cualquier operación que el empresario o profesional haya considerado sujeta al impuesto y que, sin embargo, no se haya realizado el hecho imponible por diversas circunstancias, o por una incorrecta determinación del IVA devengado, bien sea por razones temporales u otras circunstancias.

<sup>10</sup> Sobre la aplicación de este principio y su alcance en procedimientos de comprobación puede acudir a Longás Lafuente (2021). Se indicaba en este análisis que:

como a los negativos para el obligado tributario objeto de comprobación por la Administración tributaria, debiendo atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación comprobadora, de forma que, cuando un contribuyente o un sujeto pasivo se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes, teniendo en cuenta los principios esenciales que inspiran el sistema tributario tendentes a responder al principio de justicia tributaria<sup>11</sup>.

Puede decirse por ello, en un sentido amplio, que el principio de íntegra regularización, desde el punto de vista sustantivo o material, es la obligación que tienen los órganos administrativos tributarios, al comprobar la situación tributaria de un obligado tributario, de alcanzar tanto los aspectos positivos como los negativos que resulten de dicha comprobación, procediendo no solo cuando el resultado de la liquidación dictada por la Administración tributaria tiene como resultado un importe a ingresar, sino también cuando el resultado es una minoración del saldo a compensar<sup>12</sup> o a devolver, lo que supone una regularización completa de la situación del obligado tributario<sup>13</sup>.

Quede claro que el marco objetivo de aplicación del principio, en relación con el IVA que es el tributo objeto de las resoluciones comentadas, engloba toda actuación comprobadora, no limitándose al supuesto de no deducibilidad de cuotas<sup>14</sup>, si bien es en esta materia

---

No puede concluirse que el TJUE haya establecido un principio de «íntegra regularización» que obligue a su aplicación por parte de los Estados miembros, si bien, de manera excepcional, ha venido a reconocer que podrían aplicarlo cuando así lo recoja el propio ordenamiento nacional, sin que se citen los términos anteriores. Así se deduce de lo expuesto en la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth, al reiterar que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, si bien añade que, por tanto, los Estados miembros pueden decidir, en particular, si dicha regularización debe producirse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o durante un procedimiento ulterior.

<sup>11</sup> En este sentido se ha pronunciado desde que consideró aplicable este principio, entre otras, en Sentencias de 25 de marzo de 2009 (rec. núm. 4608/2006 –NFJ033809–), de 10 de mayo de 2010 (rec. núm. 1454/2005 –NFJ075919–) o de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), refiriéndose en estas sentencias tanto al impuesto sobre sociedades (IS) como al IVA. Más recientemente, las Sentencias de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 4786/2017 –NFJ089915–), de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–), de 13 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–), todas ellas referidas al IS, o la de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–), relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

<sup>12</sup> TS, Sentencia de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012 –NFJ083101–).

<sup>13</sup> Para Sánchez Pedroche (2020, p. 87) supone la exigencia de una completa revisión del alcance y objeto del procedimiento de comprobación, siendo «un evidente ejemplo de cómo la tutela del interés público no tiene por qué comportar el menoscabo de los derechos de los contribuyentes».

<sup>14</sup> El TS ha mantenido la aplicación de este principio también en supuestos de simulación, fraude, facturas, falsas o cualquier otro negocio anómalo, como pone de manifiesto Longás Lafuente (2020, pp. 63 a 65).

donde mayor aplicación se ha producido del principio desde un punto de vista práctico, a la vista de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia nacional<sup>15</sup>. A ello se añade que este principio no impone, *per se*, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el obligado tributario tiene o no derecho a la misma<sup>16</sup>.

En su vertiente procedimental<sup>17</sup>, el principio de íntegra regularización precisa determinar la forma en la que debe actuar la Administración tributaria<sup>18</sup>, incluyéndose la forma en que la esta debe concretar el importe a devolver por parte de esta a quien soportó indebidamente la repercusión. La doctrina casacional del TS en este aspecto ha sido muy escueta, pues en general se limita a manifestar la obligación de la Administración tributaria a determinar en el mismo procedimiento de comprobación el derecho a obtener la devolución de las cuotas soportadas indebidamente, analizando los requisitos necesarios para ello, sin entrar a conocer exhaustivamente de los mismos desde el punto de vista procesal o procedimental<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Ejemplo de ello es la Resolución del TEAC de 12 de mayo de 2009 (RG 3011/2007 –NFJ035115–), en la que se estima la aplicación de este principio de regularización íntegra en aquellos casos en los que la Administración tributaria regulariza un ejercicio, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en dicho ejercicio posterior el contribuyente haya pagado de más, o bien, que se reduce el importe a devolver, por lo que la Administración deberá aplicar el principio; refrendando lo señalado en Resoluciones de 8 de noviembre de 2006 (RG 3754/2004 –NFJ024989– y 3758/2004), relativas al IS, y en la Resolución de 21 de septiembre de 2017 (RG 5054/2014) por IVA. También resulta de aplicación en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias de bienes y de inversión del sujeto pasivo, como pone de manifiesto en la Resolución de 14 de febrero de 2012 (RG 4628/2009 –NFJ046265–).

<sup>16</sup> Así lo han puesto de manifiesto de forma reiterada el TS (Sentencia de 18 de septiembre de 2013, rec. para la unificación de doctrina 4498/2012 –NFJ052037–) y también el TEAC (entre otras, en Resoluciones de 15 de julio de 2019, RG 5359/2016 –NFJ074321– y 471/2017).

<sup>17</sup> Esta doble dimensión sustantiva o material y procesal o procedimental se pone manifiesto por el TS, entre otras, en las Sentencias de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 4786/2017 –NFJ089915–) y de 17 de mayo de 2023 (rec. núm. 7312/2021 –NFJ091043–) al indicar que en este tipo de asuntos:

subyace un doble planteamiento, por un lado, determinar y, en su caso, declarar, la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, por otro lado, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión. La primera cuestión comporta una dimensión netamente sustantiva mientras que la segunda sugiere, más bien, una perspectiva de carácter procedimental.

<sup>18</sup> La problemática procedimental de la aplicación del principio de regularización íntegra y la polémica de si debe o no instruirse un nuevo procedimiento autónomo del de comprobación al destinatario ha sido puesta de manifiesto por García Moreno (2021). López Candela (2015) concluye que, desde el punto de vista procedimental, el principio de íntegra regularización puede plasmarse en distintas vías, como son la devolución de ingresos indebidos, la ampliación de las actuaciones inspectoras, la revisión de oficio e incluso la revocación.

<sup>19</sup> Basta considerar en este sentido las más recientes sentencias del TS en la materia, como son las de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–), de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020 –NFJ082456–), de 10 de febrero de 2023 (rec. núm. 5441/2021 –NFJ088874–) y de 17 de mayo de 2023 (rec. núm. 7312/2021 –NFJ091043–).

Así, reconocida la aplicación del principio de íntegra regularización en sede de quien soportó indebidamente las cuotas, la Administración tiene que aplicar el artículo 14.2 c) del RGRVA, teniendo en cuenta que, si bien este precepto establece quién está legitimado para obtener la devolución, también determina los requisitos que deben concurrir para proceder a la misma<sup>20</sup>, pero no precisa, como ha señalado Ramírez Gómez (2021), el procedimiento o mecanismo a través del que debe reconocerse la devolución de ingresos indebidos. La problemática esencial que suscitan las resoluciones comentadas, al margen de otras que también tienen reflejo en este estudio, se refiere precisamente a la condición exigida en el número 2.º de esta letra c): que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas en la Hacienda pública.

Teniendo en cuenta que estamos ante la forma en la que debe actuar la Administración tributaria en la aplicación del principio de íntegra regularización, pueden darse diversas situaciones, pudiendo distinguirse, en principio, dos alternativas, sin perjuicio de que pueden darse otras hipótesis: aquella en que se regulariza simultáneamente a quien repercutió indebidamente y a quien soportó, y la que regulariza exclusivamente a quien soportó. Las resoluciones comentadas afectan a la primera de ellas, distinguiéndose a su vez la simulación de la actividad realizada por el repercutidor y la simulación respecto de determinadas operaciones en las que no se acredita su realidad<sup>21</sup>, simulación en la que tiene una participación directa el destinatario de las operaciones en cuanto acepta el abuso del derecho al deducirse conscientemente unas cuotas improcedentemente. En tanto el artículo 14.2 c) del RGRVA es aplicable a cualquier supuesto en que el destinatario ha soportado indebidamente las cuotas, al margen de la aplicación de los procedimientos previstos en el artículo 89 de la LIVA, las conclusiones alcanzadas por el TEAC, como se ha señalado, se extienden a la generalidad de los supuestos comprendidos en el precepto reglamentario.

La Administración tributaria en la liquidación impugnada que da lugar a la Resolución de 23 de mayo no minorra las cuotas devengadas en quien repercutió, sino que reconoce el derecho a la devolución al destinatario de las operaciones, a lo que se opone el TEAC al

<sup>20</sup> De las cuatro condiciones exigidas en la letra c), el TEAC (entre otras, Resoluciones de 9 de junio de 2009 [RG 1432/2007 –NFJ035643–] o de 13 de abril de 2010 [RG 1656/2007 –NFJ039339–]) ha señalado que corresponde acreditar al legitimado a obtener la devolución los comprendidos en los ordinales 1.º y 4.º (aportación de factura y que no tiene derecho a la deducción), mientras que corresponde a la Administración probar los comprendidos en los números 2.º y 3.º (que la cuota ha sido ingresada y que no ha sido devuelta).

<sup>21</sup> Quedan excluidas aquellas situaciones en las que no existe ingreso alguno a la Hacienda pública en tanto en cuanto quien realizó la operación ni repercutió ni tampoco declaró el impuesto en la autoliquidación, en cuyo caso, como ha señalado el TS, es inviable la aplicación del principio de íntegra regularización en sede del destinatario, pues habrían de ser llamados terceros en situación jurídica problemática, la opacidad de las operaciones y el cumplimiento de las obligaciones de ingreso del IVA (así, en Sentencia de 16 de julio de 2020 [rec. núm. 1816/2018 –NFJ080016–], en relación con ventas ocultas, si bien existe voto particular de dos magistrados proponiendo la presentación de una cuestión prejudicial).

considerar que debió proceder de forma distinta, pues estima que la Administración tributaria debió minorar el IVA devengado en el repercutidor sin que procediese devolución alguna al destinatario, mientras que, en la segunda de 21 de junio, no rechaza los ajustes regularizados en los que sí se había minorado el IVA devengado en sede del repercutidor, pero, como consecuencia de eliminarle las cuotas soportadas, confirma que procede la devolución parcial al destinatario de las cuotas repercutidas improcedentemente en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA, si bien hubiera sido congruente que en ambas resoluciones se estableciese la misma forma de proceder de la Administración tributaria.

En cualquier caso, es constante una doctrina administrativa y jurisprudencial en la que, en supuestos de simulación de la actividad o de operaciones que no son reales, se ha reconocido el derecho a la aplicación del principio de regularización íntegra en sede del destinatario que dedujo improcedentemente, sin que se haga alusión alguna a la procedencia de regularizar las cuotas devengadas en sede del repercutidor, lo que daría lugar a un resultado totalmente distinto del que fijan dicha doctrina y jurisprudencia, pues, de haberse confirmado que la actuación de la Administración debería ser la que ahora fija el TEAC, generalmente el resultado hubiera sido la improcedencia de devolución en el destinatario, a quien por otra parte se le exigiría por la Administración el ingreso de las cuotas indebidamente deducidas, puesto que no puede ejercitar este derecho.

Como se indica, ha sido constante este parecer de reconocer la procedencia de la devolución íntegra de las cuotas al destinatario por el TEAC al examinar supuestos de simulación análogos a los que se examinan en las dos resoluciones comentadas, sin que se haya hecho referencia alguna a la forma de proceder por la Administración tributaria frente al repercutidor, no impidiéndose la devolución al destinatario que soportó la repercusión<sup>22</sup>.

En tanto el IVA está presidido por el principio de neutralidad, esta misma actuación se ha seguido en distintas situaciones como, por ejemplo, en operaciones en las que se repercutió el IVA al considerar el empresario o profesional que no estaban exentas cuando resultaba aplicable una exención reconociéndose el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas al destinatario<sup>23</sup>, siendo este el sujeto comprobado, o cuando el repercutidor no tiene la condición de sujeto pasivo<sup>24</sup> al no haber alcanzado las condiciones requeridas legalmente y se regulariza la situación del destinatario.

<sup>22</sup> Así, entre otras, las Resoluciones relativas a negocios simulados de 17 de noviembre de 2015 (RG 7294/2012), de 16 de febrero de 2017 (RG 4362/2014), de 16 de marzo de 2017 (RG 6099/2013), de 22 de noviembre de 2017 (RG 3297/2014), de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014 –NFJ069172– y 4362/2014), confirmada por la AN por Sentencia de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 151/2018 –NFJ091037–), y de 15 de octubre de 2019 (RG 1622/2016).

<sup>23</sup> Entre otras, Resoluciones de 19 de febrero de 2014 (RG 3541/2011), de 23 de octubre de 2014 (RG 2078/2011 –NFJ056120–) y de 19 de febrero de 2015 (RG 7626/2012).

<sup>24</sup> Resolución de 27 de marzo de 2012 (RG 2698/2010 –NFJ046840–).

Incluso, cuando se ha regularizado al repercutidor por operaciones que la Administración considera exentas y por las que se repercutió el impuesto, solicitando este la aplicación del principio de íntegra regularización, el TEAC ha señalado que la devolución en su caso corresponde al destinatario<sup>25</sup>.

También en una situación anterior análoga a la examinada en la Resolución de 23 de mayo, en la que una persona física interpone una sociedad para prestar servicios a otra y se regulariza al conjunto de las personas que participan, el TEAC aplica el principio de regularización íntegra reconociendo el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quien las soportó, sin hacer alusión alguna a la necesidad de minorar las cuotas devengadas en sede de los repercutidores<sup>26</sup> y esta resolución ha sido confirmada por la AN<sup>27</sup>.

Se manifiesta con esta evolución de la doctrina del TEAC un cambio de criterio que no queda motivado en las resoluciones que ahora se comentan, que incluso puede ser contrario a la jurisprudencia, como se acaba de advertir. Tan solo en la Resolución de 20 de octubre de 2022 (RG 2512/2020) el TEAC había mantenido un criterio análogo al de las resoluciones ahora comentadas. Se trataba de un sujeto pasivo respecto del que la Administración estima que no realiza operaciones sujetas (actividad simulada) y recibía facturas falsas, por lo que en la regularización aprobada se le exigen las cuotas soportadas no deducibles, sin que se efectúe ajuste alguno en el IVA devengado. La Administración no ajusta el IVA devengado al considerar que, si se minoran las cuotas devengadas, supondrá una devolución al obligado tributario a través de la liquidación que se practica, reconociendo una devolución a un obligado no legitimado para ello de acuerdo con el artículo 14.2 c) del RGRVA, esto es, supondría tanto como devolverlas a quien repercutió improcedentemente, lo que impediría el reconocimiento del derecho a la devolución al destinatario que impone el precepto anterior. El TEAC, por el contrario, es contundente en su conclusión al considerar procedente minorar el IVA devengado autoliquidado en la cuantía correspondiente a las operaciones en las que se repercutió indebidamente y, frente al argumento de la Administración, señala que no lo comparte, ya que, en el supuesto de que resultara un importe a devolver de la nueva liquidación practicada, en la medida en que deriva de un IVA improcedentemente repercutido por inexistencia de operaciones, tendría la consideración de devolución de un ingreso indebido, por lo que, conforme a lo previsto en el artículo 14 del RGRVA, la devolución debería efectuarse, en su caso, a quienes soportaron indebidamente la repercusión. Lo que el TEAC no prevé es la situación que puede darse habitualmente, en el sentido de que se minoran las cuotas devengadas, y aun las soportadas, en sede del sujeto pasivo que repercutió indebidamente, y no existir importe alguno a devolver, dado que, si se minoran exclusivamente el IVA devengado en la liquidación, se reconoce al repercutidor la devolución,

<sup>25</sup> Resolución de 14 de febrero de 2012 (RG 4849/2009).

<sup>26</sup> Resolución de 18 de septiembre de 2019 (RG 2386/2016).

<sup>27</sup> Sentencia de 28 de junio de 2023 (rec. núm. 2490/2019 –NFJ090657–) que resuelve conjuntamente los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la sociedad y el socio persona física.

y si se compensa con cuotas soportadas no deducibles, será habitual encontrarnos ante inexistencia de devolución alguna. El TEAC plantea que, en cualquier caso, de existir una liquidación al repercutidor con resultado a devolver, esta devolución se efectúe al destinatario, que no ha sido interesado en el procedimiento, lo que obligaría a llamarlo al mismo<sup>28</sup>.

Se plasma así la obligación de regularizar en sede del repercutidor minorando el IVA devengado, lo que supone que en la mayoría de los casos no se reconozca derecho alguno a la devolución en sede del destinatario, lo que ocurrirá indudablemente cuando tan solo se ajuste el IVA devengado en el repercutidor, lo que supondrá una liquidación que devolverá a este último la cuota indebidamente ingresada y ello ocurrirá en todos los supuestos de improcedente repercusión, cualquiera que sea la causa de esta incorrecta traslación de cuota devengada, tanto en supuestos de simulación como en otros como operaciones no sujetas, exentas o incluso por modificaciones de la base imponible, frente a una constante doctrina que venía manteniendo que únicamente procederá la devolución a la persona que haya soportado la repercusión indebida<sup>29</sup>.

También el TS y la AN han mantenido una doctrina análoga a la sustentada por el TEAC con anterioridad a las resoluciones que ahora se comentan, si bien es cierto que, en general, se regularizaba al destinatario de las operaciones, reconociendo la aplicación del principio de íntegra regularización, sin hacer referencia alguna a que la Administración tributaria tuviera que minorar las cuotas devengadas en sede del repercutidor, ni se ha realizado pronunciamiento *obiter dicta* sobre ello. Con carácter general, así se ha plasmado en situaciones en las que se ha repercutido improcedentemente cuando la operación estaba exenta<sup>30</sup>. No solo se ha reconocido en estas situaciones, también en otras análogas a las examinadas en las resoluciones comentadas, como cuando el repercutidor no tiene la condición de sujeto pasivo<sup>31</sup> o se efectúa repercusión del impuesto sin estar las operaciones sujetas

<sup>28</sup> Se trata de un recurso de alzada contra resolución de un TEAR que acumuló liquidación y sanciones por emisión de facturas falsas y por dejar de ingresar del artículo 191 de la LGT. Contra la misma se interpuso exclusivamente recurso por las sanciones, si bien el TEAC entra a conocer en primer lugar de la liquidación, sin dar el trámite del artículo 237.2 de la LGT, y anula la liquidación (lo que plantea el problema de la extensión de la vía revisora en un supuesto en que el interesado no recurre contra la liquidación) y la sanción del artículo 191 en cuanto deriva del acuerdo anterior.

<sup>29</sup> Así, en Resoluciones de 25 de junio de 2019 (RG 1972/2017 –NFJ074087–) y de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016 –NFJ074321– y 471/2017).

<sup>30</sup> El ejemplo más habitual es el de la transmisión de inmuebles cuando el sujeto pasivo que efectúa la entrega repercute el impuesto y la operación está exenta o no sujeta, declarando la jurisprudencia en sede del destinatario la aplicación del principio de íntegra regularización, sin exigir que en sede del repercutidor deba regularizarse el IVA devengado, en cuyo caso, el resultado de la devolución sería otro distinto, como expone el TEAC en las resoluciones comentadas.

<sup>31</sup> Sentencias del TS de 5 de junio de 2014 (rec. núm. 947/2012 –NFJ054706–) y de 7 de octubre de 2015 (rec. núm. 2622/2013 –NFJ060373–) y Sentencia de la AN de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 268/2014 –NFJ091040–), que se fundamenta en las Sentencias del TS de 10 de abril de 2014 (rec. núm. 2887/2012 –NFJ091052–) y de 2 de octubre de 2014 (rec. núm. 5668/2011).

al impuesto<sup>32</sup> o en situaciones de simulación en las actividades o en operaciones concretas<sup>33</sup> o cuando no se acredita la realidad de las operaciones, incluso cuando el repercutidor se encuentra acogido al régimen especial simplificado de IVA<sup>34</sup>.

En definitiva, como señala el TS<sup>35</sup>, el principio de íntegra regularización en sede del destinatario debe efectuarse «cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese», y ello por cuanto:

El principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida –en el presente caso, incluso constaba en la base de datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los antecedentes–, razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción al IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada<sup>36</sup>.

Para el Alto Tribunal, el principio de regularización íntegra en supuestos de indebida repercusión se efectúa en sede del destinatario como regla general, cualquiera que sea la causa de esta incorrecta repercusión.

Por otra parte, el TEAC, en la Resolución de 23 de mayo de 2023, indica expresamente superada la doctrina establecida en la Resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014

<sup>32</sup> Sentencia de la AN de 21 de julio de 2016 (rec. núm. 398/2014 –NFJ063754–).

<sup>33</sup> Sentencias de la AN de 23 de marzo de 2016 (rec. núm. 213/2015 –NFJ091039–), de 10 de mayo de 2018 (rec. núm. 533/2017 –NFJ070454–) y de 28 de junio de 2023 (rec. núm. 2490/2019 –NFJ090657–), en una situación equiparable a la que se examina en la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2023, y Sentencias del TS de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 3212/2018 –NFJ089914–), de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–) y de 10 de febrero de 2022 (rec. núm. 5441/2021 –NFJ088874–).

<sup>34</sup> Sentencias del TS de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–), de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–) y de 25 de septiembre de 2020 (rec. núm. 4786/2017 –NFJ089915–). Barrachina Juan (2019, p. 36) pone de manifiesto, con apoyo en la jurisprudencia citada, la aplicación de la íntegra regularización cuando el repercutidor está acogido al régimen simplificado, en tanto la exigencia de las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario sin la aplicación de este principio supondría una doble tributación por unas mismas operaciones, reparada a través de la devolución del IVA.

<sup>35</sup> Sentencia de 17 de mayo de 2023 (rec. núm. 7312/2021 –NFJ091043–).

<sup>36</sup> Además de la sentencia citada en la nota anterior, las siguientes: de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), de 18 de septiembre de 2013 (rec. para la unificación de doctrina núm. 4498/2012 –NFJ052037–), de 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011 –NFJ053611–), de 2 de octubre de 2014 (rec. núm. 2178/2012), de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 2945/2012) y de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012 –NFJ083101–).

–NFJ058257–). Al margen de que en esta resolución el propio TEAC reconoce que la Administración no obró adecuadamente, pero los efectos de su actuación suponían la aplicación de la íntegra regularización<sup>37</sup>, se estableció como doctrina que:

En el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidas, y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas.

Indudablemente, esta doctrina no es sino el reconocimiento de que no puede producirse un enriquecimiento injusto en la Administración, pero tampoco una pérdida de ingresos, en tanto, de proceder en la forma expuesta, se podrían devolver dos veces el mismo importe, en sede del repercutidor y en sede del destinatario, que es lo que se pretende evitar por el TEAC.

Hay que señalar que la normativa de la Unión no regula expresamente el supuesto de que se mencione por error el IVA en una factura, cuando no debería ser así, al margen del artículo 203 de la directiva IVA, ni establece sistema o procedimiento alguno que deba ser recogido en la norma interna de los Estados miembros.

Por ello, como ha señalado el TJUE, corresponde a los Estados miembros integrar esta laguna jurídica en tanto el legislador de la Unión no acometa esta tarea, correspondiendo a los Estados miembros establecer en su normativa interna la posibilidad de corregir cualquier impuesto que ha sido facturado indebidamente, siempre teniendo en cuenta que no exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> De acuerdo con los hechos expuestos en la resolución, se trataba de una persona física (A) que prestaba servicios a una sociedad (C) a través de una sociedad interpuesta (B), de forma que la Administración regulariza a A incrementando la base imponible por los servicios profesionales prestados a C (aparentemente se prestaban a B), no minorándose el IVA devengado en A por los servicios prestados a B a fin de evitar que A obtuviese la devolución de dichas cuotas, y se reconoce a B el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos. Para el TEAC, al no minorarse las cuotas del IVA devengadas por los servicios de A a C en el importe de las cuotas indebidamente repercutidas a B, supone girar una liquidación a A exigiéndole el IVA realmente devengado (el que corresponde a las servicios prestados a C) y, junto a ello, en el propio acuerdo de liquidación se reconoce una devolución de ingresos indebidos a B por el importe de las cuotas indebidamente repercutidas, siendo para el TEAC el resultado de la regularización practicado correcto pese a todo.

<sup>38</sup> Así se pone de manifiesto ya en las Sentencias de 13 de diciembre de 1989 (asunto C-342/87 –NFJ000686–), Genius Holding, apartado 18; de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-454/98 –NFJ010199–), Schmeink & Cofreth y Strobel, apartados 48, 49, 60 y 63; y de 6 de noviembre de 2003 (asuntos acumulados C-78 a 80/02 –NFJ015616–), Karageorgou, apartados 49 y 50. Es importante esta última sentencia, en la que se examina el supuesto de una persona que repercute indebidamente el impuesto en tanto no realizaba actividad económica alguna. Para el TJUE:

En este sentido, en nuestro ordenamiento interno se ha establecido un sistema por el cual quien resulta legitimado para obtener la devolución del impuesto indebidamente repercutido es el destinatario, encargándose el TS de poner de manifiesto, con base en el principio de íntegra regularización, la procedencia de obrar en este sentido.

No puede obviarse que en otros Estados miembros de la Unión se han recogido sistemas diferentes al de nuestro ordenamiento que permiten la devolución a quien repercute, habiendo sido objeto de transposición lo dispuesto en el artículo 203 de la directiva IVA<sup>39</sup>, lo que no ha efectuado nuestro legislador interno. En el ordenamiento español, como se acaba de apuntar, es el destinatario el legitimado para obtener la devolución del impuesto indebidamente repercutido, por lo que se refiere a los supuestos que ahora estamos examinando, cuando es la Administración tributaria la que pone de manifiesto la improcedencia de la repercusión, sin que se haya reconocido expresamente en la norma el principio de íntegra regularización, planteándose por ello una conflictividad en su aplicación práctica por la Administración<sup>40</sup>.

### 3.3. La exigencia del ingreso por parte del repercutidor conforme al artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA

Las resoluciones comentadas, en relación con la devolución al sujeto destinatario de las operaciones, aplican lo dispuesto en el artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA, referido a la condición del ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas. En la redacción original del precepto, se establecía que:

---

52. En caso de regularización del importe mencionado en este concepto, que en ningún caso puede constituir un IVA, no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales en el marco del régimen del IVA. Por consiguiente, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 50 de la presente sentencia, no se exige que quien extiende la factura demuestre su buena fe para que pueda regularizarse el importe facturado indebidamente.

53. De ello se desprende que procede responder a la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, cuando los referidos servicios no estén sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de IVA.

También en Sentencia de 11 de abril de 2013 (asunto C-138/12 –NFJ050429–), Rusedespred, apartados 26 y 27.

<sup>39</sup> Así se deduce de la lectura de la jurisprudencia citada en la nota anterior.

<sup>40</sup> La complejidad y problemática que se plantea en la práctica y la inexistencia de una específica normativa reguladora para solucionar las dificultades en la aplicación del principio de regularización íntegra ha sido puesta también de manifiesto por Gómez Aragón (2015, pp. 78-79. De Bunes Ibarra (2020) pone de manifiesto que la regulación del IVA en los aspectos referidos a la repercusión adolece de defectos o lagunas obvios que impiden dar una solución sencilla de forma que no se perjudique a unos obligados tributarios que son correa de transmisión del impuesto hacia el consumidor final.

En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

El Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, modifica la condición anterior para establecer tres reglas, motivadas, según la exposición de motivos, en que con ello se aclara cuándo se considera ingresada la cuota repercutida en las autoliquidaciones con resultado a ingresar, si bien debe concluirse que han supuesto una modificación sustantiva y no aclaratoria respecto de la norma previa al recogerse condiciones no previstas anteriormente, bastando para ello una mera lectura de las redacciones del precepto<sup>41</sup>:

- 1.<sup>a</sup> Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.
- 2.<sup>a</sup> No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, solo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> El carácter aclaratorio de la nueva redacción ha dado lugar a una jurisprudencia contradictoria. Así, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña (Sentencia de 26 de abril de 2018, rec. núm. 249/2015 –NFJ072060–) mantiene que la reforma no es sino aclaratoria de los requisitos que han de cumplirse para el reconocimiento del derecho a la devolución (en igual sentido parece inclinarse la AN en Sentencia de 31 de mayo de 2021, rec. núm. 387/2018 –NFJ083198–, aun cuando no se pronuncia directamente sobre la cuestión), mientras que los TSJ de Castilla y León (sede Valladolid, Sentencia de 13 de noviembre de 2017, rec. núm. 952/2016 –NFJ069904–) y de Galicia (Sentencia de 8 de marzo de 2022, rec. núm. 15094/2020 –NFJ087325–) mantienen una conclusión contraria y, al igual que señalan estos órganos jurisdiccionales, basta comparar la redacción del precepto antes y después de la reforma y confrontar, por ejemplo, la referencia a los sujetos a que se refiere para apreciar que el cambio es significativo o sustantivo y no meramente aclaratorio. Si bien de manera indirecta, el TEAC mantiene esta misma posición, pues ha señalado en diversas ocasiones que no resulta de aplicación retroactiva la nueva redacción (así en resolución de 15 de julio de 2021 [RG 717/2019]), no exigiendo las condiciones recogidas actualmente en solicitudes anteriores a la fecha de entrada de la modificación normativa.

<sup>42</sup> Bas Soria (2015, p. 161) señala que con ello se establece una precisión adicional para los casos en los que las cantidades son declaradas correctamente, pero no ingresadas, por una causa distinta a la del resultado aritmético resultado de la minoración de las cuotas deducibles, que da lugar a una compensación o a una devolución.

- 3.<sup>a</sup> La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

Hay que señalar que esta modificación se produce tras una doctrina del TEAC en virtud de la que se estimaba que las cuotas indebidamente repercutidas se consideran ingresadas si estaban reflejadas en las autoliquidaciones presentadas por el repercutidor, con independencia del resultado de estas<sup>43</sup>.

Indudablemente, las condiciones expuestas conllevan, como se indica en la regla 3.<sup>a</sup>, la comprobación de la situación tributaria de la persona repercutidora, lo que exige el TS en el mismo procedimiento seguido ante el destinatario, cuando la comprobación es efectuada a este último. Se entiende que, cuando la comprobación es del repercutidor, surgirá también una devolución de ingresos indebidos si se dan las condiciones reglamentarias.

La redacción vigente de este precepto origina múltiples cuestiones, incluso de legalidad y de ajuste a la normativa europea y los principios inherentes al sistema común del IVA.

Hay que partir del hecho de que, si una persona o entidad repercute el impuesto cuando no debería hacerlo, cualquiera que sea la causa, y ha declarado esta cuota devengada en la autoliquidación presentada<sup>44</sup>, se produce un ingreso indebido en la Hacienda pública, como reconocen las resoluciones que ahora se comentan, lo que debería implicar que, si el ingreso indebido es de la cuota indebidamente repercutida, es esta la que debe procederse a devolver al obligado tributario legitimado para ello por el RGRVA, que es el destinatario de las operaciones.

En este sentido, debe recordarse que quien repercute y declara el IVA devengado en una autoliquidación no es más que un recaudador por cuenta de la Hacienda pública<sup>45</sup>, ya que el mecanismo del IVA le atribuye esta naturaleza al empresario o profesional que realiza

<sup>43</sup> Así, en Resoluciones de 27 de abril de 2010 (RG 4616/2009 –NFJ039344–), de 24 de mayo de 2012 (RG 1183/2010 –NFJ047466–) y de 15 de febrero de 2017 (RG 2146/2013 –NFJ065632–). Esta última, aun dictada vigente la nueva redacción, se refería a una solicitud de devolución anterior a la reforma.

<sup>44</sup> En el supuesto de no tener la condición de sujeto pasivo del IVA y no haber presentado autoliquidación, las consecuencias son muy distintas, pues el legislador nacional no ha transpuesto lo señalado en el artículo 203 de la directiva IVA, lo que exigiría también una modificación del artículo 35 de la LGT al no reconocerse en este caso la condición de obligado tributario, y la Administración no puede exigir el ingreso a la Hacienda pública de la cuota repercutida en factura, no teniendo efecto directo vertical inverso lo dispuesto en dicho precepto; todo ello, conforme ha señalado el TEAC (así, en Resoluciones de 22 de abril de 2015 [RG 7547/2012 –NFJ058066–] y de 22 de septiembre de 2015 [RG 5328/2012 –NFJ059781–]). El citado artículo 203 establece que será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura, lo que no ha sido recogido en nuestra norma interna.

<sup>45</sup> Así se ha expresado reiteradamente el TJUE, como en la Sentencia de 11 de noviembre de 2021 (asunto C-398/20 –NFJ083968–), Evospol, apartado 31, y lo reconoce la jurisdicción contencioso-administrativa española; así, la AN en Sentencia de 23 de junio de 2022 (rec. núm. 1628/2019 –NFJ091011–), FD 5.º.

una actividad económica, al margen de que exista posteriormente una discrepancia sobre la tributación de unas operaciones concretas o del conjunto de su actividad y como tal está obligado al pago del impuesto a la Hacienda pública<sup>46</sup> a través de la autoliquidación. Esta obligación de ingreso se produce en tanto en cuanto tiene esta condición de recaudador por cuenta de quien ha soportado el impuesto, aun cuando deba efectuarlo de forma anticipada al abono de este por el destinatario de la operación.

El hecho de que en la autoliquidación se deduzca el impuesto soportado no es sino la traslación del principio básico de neutralidad impositiva, en cuanto el empresario o profesional no debe soportar la carga fiscal del impuesto<sup>47</sup>. Esta naturaleza impide precisamente considerar que cuando la Administración advierte que la cuota devengada ha sido incorrectamente declarada se devuelva a quien la declaró, ya que el repercutidor no fue sino un recaudador por cuenta de la Hacienda pública.

Para el TEAC, en las resoluciones examinadas, si no se minoran las cuotas indebidamente devengadas es tanto como exigir a quien repercutió improcedentemente esas cuotas repercutidas, sin que haya tenido en cuenta la condición de recaudador por cuenta de la Hacienda pública de quien repercutió y autoliquidó el impuesto. Ello, sin necesidad de invocar lo dispuesto en el artículo 203 de la directiva IVA que, como se ha indicado, no ha sido objeto de transposición ni puede ser invocado por la Administración en perjuicio del ciudadano. No se precisa de esta invocación en tanto el sujeto repercutidor liquidó el IVA en su autoliquidación y, por tanto, declaró en el mismo su posición deudora frente a la Administración, sin que esta se lo exigiese en una comprobación. Todo ello, sin perjuicio respecto de que este sujeto pasivo tenga o no derecho a la deducción del impuesto soportado, pues no debe olvidarse que puede suceder que la cuota devengada sea improcedente, pero no suceda lo mismo con la cuota soportada.

Con fundamento en este principio, el artículo 14.2 c) 2.º, párrafo primero, del RGRVA establece como regla general que la consignación de las cuotas repercutidas en la autoliquidación supone el ingreso de las mismas, cualquiera que sea el resultado de la autoliquidación,

<sup>46</sup> TJUE, entre otras, Sentencia de 10 de abril de 2019 (asunto C-214/18 –NFJ073164–), PSM K, apartado 41.

<sup>47</sup> Según reiterada jurisprudencia constante del TJUE, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, pues el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado, de forma que la finalidad del régimen de deducciones no es otra que liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de sus actividades (entre otras, Sentencias de 21 de junio de 2012 [asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11 –NFJ047391–], Mahagében y Dávid, apartados 37 a 39; de 19 de octubre de 2017 [asunto C-101/16 –NFJ068336–], Paper Consult, apartado 37; de 3 de octubre de 2019 [asunto C-329/18 –NFJ074972–], Altic, apartado 27, y de 16 de octubre de 2019 [asunto C-189/18 –NFJ075364–], Glencore Agriculture Hungary, apartado 33; así como Auto de 3 de septiembre de 2020 [asunto C-610/19 –NFJ091006–], Vikingo Fővállalkozó, apartado 40).

añadiéndose ahora siempre que el repercutidor tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

Si bien no se precisa en esta regla si el derecho a la no deducción íntegra de las cuotas soportadas se refiere a la actividad económica que realiza el repercutidor o a las afectas directamente a una o varias operaciones por las que ha repercutido indebidamente el impuesto, debe entenderse que se refiere a las actividades que realiza, lo que plantea ya una abundante conflictividad, dada la existencia, entre otras cuestiones, de sectores diferenciados en el repercutidor y la aplicación de la regla de prorrata, teniendo en cuenta que debe distinguirse entre la general y la definitiva, cuyas consecuencias, a los efectos que se examinan, deben ser bien diferentes dado el tratamiento que la norma establece para las cuotas soportadas en los empresarios o profesionales que aplican esta regla de prorrata especial o la de sectores diferenciados.

Otro tanto ocurre si se realizan operaciones no sujetas y sujetas al impuesto, complicándose la aplicación de esta primera regla, en tanto pueden existir cuotas soportadas afectas a operaciones no sujetas que, sin embargo, se incluyen entre los gastos generales de la empresa, por lo que, de repercutir por operaciones no sujetas, podría entenderse cumplida esta regla general del artículo 14.2 c) 2.º, primer párrafo. De otro lado, puede interpretarse también que, cualesquiera que sean las actividades realizadas, siempre que el repercutidor tenga derecho parcial a la deducción, por mínima que sea, se considerará ingresada la cuota indebidamente repercutida sin más. Las situaciones que pueden darse, por tanto, son variadas dando el precepto un tratamiento que podría incidir en los principios esenciales del sistema común del IVA, como son los de neutralidad, proporcionalidad y efectividad.

Por otro lado, el resultado de la autoliquidación no tiene incidencia alguna en el derecho a la devolución cuando el repercutidor tiene derecho a la deducción, total o parcial, por lo que, aun cuando la autoliquidación tenga un resultado a devolver o a compensar, se cumplirá con esta regla, procediendo la devolución de la cuota indebidamente repercutida al destinatario.

Cuando el resultado de la autoliquidación presentada por el repercutidor es a ingresar, entra en juego la regla segunda del artículo 14.2 c) 2.º, prevista en su segundo párrafo, conforme al que, en el caso de que el repercutidor presente autoliquidación con resultado a ingresar y no lo haga efectivo, el precepto limita el importe a devolver, lo que es tanto como señalar que podrá declararse que no existe un ingreso indebido por la totalidad de la cuota indebidamente repercutida. La redacción de este segundo párrafo lleva también a plantearse distintas cuestiones.

En primer lugar, resultará siempre deseable para el destinatario que el resultado de la autoliquidación del repercutidor sea a devolver o a compensar, puesto que en ese caso siempre obtendrá la devolución del ingreso indebido cumpliéndose el resto de las condiciones, cualesquiera que sean los importes a devolver, a quien presentó la autoliquidación y al destinatario que soportó indebidamente la cuota. De acuerdo con el precepto, ambos

obtendrán la devolución íntegra de las dos cantidades. Precisamente de esta consideración surge que, si la devolución debe efectuarse al destinatario conforme establece el artículo 14.2 c), al repercutidor no deberá minorarse la cuota devengada en caso de comprobación, en tanto procede su devolución al destinatario como se deduce del precepto.

Ahora bien, si el resultado es a ingresar y no se ha hecho efectivo, la inseguridad jurídica de la redacción del segundo párrafo lleva consigo que pueda atentarse al principio de neutralidad. El legislador administrativo pretende asegurarse de que la Hacienda pública no sufra en ningún caso, aun cuando pudiera resarcirse por otras vías o mecanismos distintos, pretendiendo en todo caso su satisfacción inmediata, al margen de la posible quiebra de los principios que inspiran el sistema común del IVA y de las consecuencias y efectos que puedan producirse en quien soportó indebidamente la cuota. De esta forma, si no ha existido un ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, se devolverá exclusivamente la parte de cuota indebidamente repercutida que exceda de este resultado que esté pendiente de ingreso. Ello lleva consigo plantearse una amplia casuística y la problemática que planteará, pues las situaciones a darse son variadas, desde la devolución de una sola cuota indebidamente repercutida a un solo destinatario cuyo importe no supera el fijado por esta regla hasta la pluralidad de cuotas a devolver a distintos destinatarios sin que el saldo resultante de la regla de este precepto cubra el importe total de la devolución, planteándose así el dilema de cuánto y cómo se devolverá a cada uno de los destinatarios.

Finalmente, el párrafo tercero obliga en todo caso a la Administración a efectuar una comprobación de la situación tributaria de quien repercutió, sin aclarar el alcance y medio a través del cual se realice esta actuación. Sin perjuicio de que la devolución surja en un procedimiento seguido ante el destinatario, en el mismo deberá concretarse el importe a devolver, previo ejercicio de esta comprobación a quien repercutió, en virtud del principio de íntegra regularización fijado por el TS, que no se ha pronunciado expresamente sobre el alcance o ámbito objetivo de esta comprobación<sup>48</sup>. Esta regla vuelve a plantear variadas

<sup>48</sup> Sin perjuicio de haber señalado el ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 de la LGT reconoce a la inspección tributaria, el objeto del procedimiento de inspección (art. 145) y el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (art. 148) permiten aplicar el principio de regularización íntegra en el mismo procedimiento de comprobación en el que se regulariza la situación del destinatario (Sentencia del TS de 22 de abril de 2021, rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–, FD 9.º), indicando en algún caso que puede emitirse informe sobre el cumplimiento de las condiciones exigidas por el RGRVA e incorporarlo al procedimiento de comprobación del destinatario. Para el TS (Sentencia de 28 de febrero de 2023, rec. núm. 4598/2021 –NFJ089012–):

No parece un esfuerzo sobrehumano, lejos del alcance de una Administración servicial de los intereses generales, la mera comprobación de la realidad de ese doble pago y la posibilidad de regularización íntegra, a fin de evitar esa indebida y perturbadora doble imposición, que es evidente, y el enriquecimiento injusto de aquella (FD 5.º),

debiendo ampliarse las actuaciones en el sentido indicado (Sentencia de 5 de noviembre de 2012, rec. núm. 6618/2010 –NFJ049306–).

cuestiones, al margen de las que se acaban de exponer, pues en todo caso quien repercute, aun cuando se determine el importe a devolver en el procedimiento seguido ante el destinatario que soportó, tiene el carácter de interesado, pues la Administración va a determinar su situación tributaria, sin que, como regla general, la Administración o los órganos revisores administrativos le llamen al procedimiento o le reconozcan la condición de interesado o de legitimado a efecto de la impugnación del acto administrativo<sup>49</sup>. Debe entenderse además que el precepto impone esta obligación a la Administración tributaria en cualquier caso.

Las resoluciones que se comentan aplican el principio de íntegra regularización en su vertiente procedimental y concretan el importe a devolver, debiendo indicarse que, si bien se refieren a dos supuestos concretos, sus efectos son generales, pues, a la vista del precepto que se acaba de analizar y el principio de neutralidad, la aplicación de reglas distintas en función de la situación a examinar podrían llevar consigo una quiebra de este principio y, tal como se ha indicado anteriormente, el TS ha mantenido que la regularización íntegra debe aplicarse cualquiera que sea la causa que da lugar a la misma.

En este sentido, a diferencia de lo que venía sosteniendo la Administración y el propio TEAC con anterioridad a estas resoluciones, mantiene este órgano que, en el caso de cuotas indebidamente repercutidas, debe procederse a minorarlas en quien las repercutió antes de proceder a calcular si procede devolución alguna en sede del destinatario. Como se ha expuesto, si bien las resoluciones comentadas se refieren a dos situaciones específicas, la obligación de comprobación que impone el artículo 14.2 c) 2.º, párrafo tercero, del RGRVA a la Administración tributaria debe llevar a que esta forma de proceder deba aplicarse en todo caso, se regularice o no la situación del repercutidor. La norma no establecía la forma en la que debe procederse y tanto la Administración como el TEAC venían sosteniendo que esta minoración suponía una devolución a quien repercutió, lo que ahora impide la doctrina fijada por el TEAC.

La aplicación de esta doctrina va a dar lugar a distintas situaciones con resultados muy diversos que pueden dar lugar incluso, en el supuesto de quien emita y reciba facturas falsas, a que no exista liquidación alguna por el juego de las reglas que ahora ha establecido

---

<sup>49</sup> En alguna ocasión, el TS ha mantenido que cuando:

en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha, como ocurre en el caso de tributos en los que exista un deber legal de repercusión, la regularización ha de ser íntegra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero de la cantidad repercutida, carga que le corresponde, y además a la que tiene fácil acceso. Principio general que no es sino aplicación del general de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y que evita además el enriquecimiento injusto por parte de la Administración (Sentencia de 13 de noviembre de 2019, rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–, FD 9.º).

En sentido análogo se ha pronunciado en la Sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–), si bien en ambos casos se trataba de impuestos directos.

el TEAC. No hace falta, sin embargo, que se acuda a un caso extremo como este, pues, en el supuesto de repercutir improcedentemente como consecuencia de una interpretación errónea de la norma, puede suceder lo mismo.

En todo caso, si esta minoración de las cuotas devengadas improcedentemente en sede de quien repercutió no da lugar a un resultado a devolver en la actuación comprobadora que debe seguir la Administración tributaria, el destinatario en ningún caso recibirá importe alguno, lo que parece contradecir la propia naturaleza de ingreso indebido de estas cuotas, la condición de legitimado del destinatario que soportó indebidamente las cuotas y el principio de íntegra regularización.

De minorarse las cuotas devengadas en sede del repercutidor sin resultado a devolver en la actuación comprobadora seguida a este obligado tributario, el destinatario no podrá acudir a vía administrativa alguna, tal como indica el TEAC en sus resoluciones, debiendo proceder por vía judicial ordinaria contra quien le repercutió improcedentemente.

La segunda conclusión alcanzada por el TEAC en estas resoluciones se refiere a que, como consecuencia de la comprobación efectuada en sede del repercutidor, exista un importe a devolver. Aplicando en este caso lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA, solo procederá devolver al destinatario el importe efectivamente ingresado. Para ello, el TEAC –se reitera que analiza un supuesto de simulación de actividad y de unas operaciones no prestadas efectivamente, si bien las conclusiones que alcanza deben ser objeto de generalización– considera que debe determinarse también si quien repercutió improcedentemente tiene o no el derecho a la deducción total o parcial del impuesto, y debe regularizarse en sede del repercutidor esta cuestión, esto es, debe comprobarse por la Administración el cumplimiento de este requisito en cualquier caso en que tenga virtualidad el principio de íntegra regularización.

Para el TEAC, como consecuencia de minorar las cuotas devengadas en sede del repercutidor, si las cuotas soportadas declaradas por este no son deducibles, no podrán ser ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas por el mero hecho de su consignación en la autoliquidación, debiendo determinarse la cantidad efectivamente ingresada en el caso concreto.

Lo anterior plantea una compleja problemática. Así, solo existirá un importe a devolver al destinatario si el resultado de esta comprobación, en los términos señalados –regularización del IVA devengado y del IVA soportado deducible–, supone una cantidad a devolver, en cuyo caso, si es inferior al de las cuotas indebidamente repercutidas, ya se ha indicado que deberá concretarse quién está legitimado y en qué proporción e importe, debiendo acudir el destinatario a la vía civil para resarcirse del resto de la cuota indebidamente soportada.

Se ha indicado también que esta comprobación debe ser generalizada o aplicarse a cualquier supuesto comprendido en el artículo 14.2 c) con independencia de la causa, planteándose esta problemática en el caso de que el repercutidor no tenga derecho a deducir, aun cuando se eliminen las cuotas soportadas deducibles por motivos formales o incumplimiento

de cualquier condición del título VIII de la LIVA en la autoliquidación en la que se incluyeron las cuotas repercutidas improcedentemente. De tener este derecho, aunque sea parcial, debe entenderse que procederá la devolución al destinatario, si bien ello no está exento tampoco de problemas, como es el caso de un repercutidor que tenga varios sectores diferenciados o realice actividades no sujetas y sujetas, tal como se ha apuntado anteriormente.

Las cuotas soportadas declaradas en la autoliquidación donde figuran las indebidamente repercutidas en sede del repercutidor deben ser en todo caso deducibles, tal como indica el TEAC, y ello, aun cuando nos encontremos ante situaciones en que la no deducibilidad se produzca por incumplimiento de cualquiera de las condiciones exigidas en el título VIII de la LIVA, como se acaba de señalar. Así, en el caso examinado en la Resolución de 21 de junio de 2023, se eliminan las cuotas soportadas por no aportar la documentación justificativa, por lo que no queda eliminado sin más el derecho a la deducción, puesto que el sujeto pasivo podrá ejercitar este derecho en el plazo establecido en el artículo 99 de la LIVA, o incluso en sede revisora, tal como han reconocido tanto el TJUE como el TS y el TEAC<sup>50</sup>, lo que plantea una nueva problemática, pues los acuerdos dictados por la Administración son ejecutivos desde que se dictaron, y con base en la ejecución de estas resoluciones revisoras puede volverse a reconocer el derecho a la devolución al destinatario de las cuotas indebidamente repercutidas que se le denegaron en fase administrativa.

El incumplimiento de condiciones formales también puede dar lugar a la no deducibilidad como, por ejemplo, el no registro de las cuotas soportadas en el libro de facturas recibidas, lo que obligará a la Administración tributaria a comprobar a quién ha repercutido improcedentemente si tenía o no derecho a deducir en la autoliquidación en la que se incluyeron las cuotas repercutidas incorrectamente, esto es, si cumple o no todas las condiciones del título VIII de la LIVA, subjetivas, objetivas, formales y temporales, lo que vuelve a plantear el alcance de la comprobación y sus efectos en sede de este obligado tributario que repercute, que tiene la condición de interesado también en la devolución que se haga efectiva en el procedimiento seguido ante el destinatario.

Como se ha expuesto, resulta aplicable no solo en supuestos de simulación o de operaciones no reales<sup>51</sup>, sino en cualquier otro, pues la regularización íntegra debe producirse

<sup>50</sup> En este sentido, Sentencias del TJUE de 9 de septiembre de 2021 (asunto C-294/20 –NFJ083239–), GE Auto Service Leasing, apartados 60 a 62, y de 2 de marzo de 2023 (asunto C-664/21 –NFJ088919–), Nec Plus Ulta Cosmetics, apartados 28 y siguientes; Sentencias del TS de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016 –NFJ066660–), de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), de 21 de febrero de 2019 (rec. núm. 1985/2017 –NFJ072815–), de 19 de mayo de 2020 (rec. núm. 6192/2017 –NFJ077837–) y de 27 de julio de 2021 (rec. núm. 6012/2019 –NFJ083046–); y Resoluciones del TEAC de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017 –NFJ071674–), de 18 de febrero de 2021 (RG 3176/2018 –NFJ081202–) y de 20 de septiembre de 2021 (RG 4510/2019 –NFJ083850–).

<sup>51</sup> Medina Jiménez (2022) pone de manifiesto la jurisprudencia del TS reconociendo su aplicación en supuestos de fraude o abuso.

cualquiera que sea la causa que la motiva, volviéndose a plantear nuevos conflictos. Así, en los supuestos en los que por error de derecho se ha procedido a repercutir improcedentemente, bien sea respecto de una actividad o de una o varias operaciones, pues ello puede dar lugar a que en las autoliquidaciones se eliminen las cuotas soportadas declaradas.

### 3.4. Adecuación al derecho de la Unión

Considerando lo expuesto, puede señalarse que el principio de íntegra regularización y el artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA no exigen que, desde el punto de vista procedimental, en el caso de cuotas del IVA improcedentemente repercutidas, deba procederse en sede del repercutidor a efectuar la correspondiente comprobación minorando el importe de dichas cuotas del IVA devengado. Al contrario, como se ha ido exponiendo, es el destinatario el que está legitimado para obtener la devolución del impuesto repercutido improcedentemente en tanto en cuanto, además, nuestro legislador no ha transpuesto el artículo 203 de la directiva IVA. El principio de íntegra regularización, tal como ha sido configurado por el TS, exige que sea en sede del destinatario donde se produzca la devolución.

Cuando se regulariza simultáneamente al repercutidor y al destinatario y la Administración tributaria comprueba la existencia de cuotas indebidamente repercutidas en el primero, tal como venía efectuando y así se deduce de las resoluciones del TEAC examinadas, no debería proceder a minorar el impuesto devengado, reconociendo así el derecho a la devolución en sede del destinatario, previo cumplimiento de los requisitos del artículo 14.2 c) del RGRVA. Ello no supone un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en tanto la regularización simultánea la Administración tributaria exigirá en su caso el ingreso de las cuotas indebidamente deducidas en sede del repercutidor, mientras que en el destinatario eliminará las cuotas deducidas improcedentemente y procederá a aplicar el principio de íntegra regularización devolviendo lo ingresado indebidamente, las cuotas repercutidas.

Debe plantearse la adecuación de la anterior doctrina del TEAC y del artículo 14.2 c) 2.º a los principios de neutralidad, proporcionalidad y efectividad<sup>52</sup> y, por tanto, a la normativa de la Unión. Estos principios podrían verse afectados como consecuencia de la aplicación de esta doctrina y del precepto en numerosos supuestos, aunque ello exigiría un examen más pormenorizado, al margen de otros principios en los que puede fundamentarse la aplicación de la íntegra regularización, como el de seguridad jurídica<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> El TS, en relación con la aplicación del principio de íntegra regularización, ya ha aludido en alguna ocasión a que este principio tiene su soporte en la seguridad jurídica y en los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (así, en Sentencia de 22 de abril de 2021 [rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–, FD 10.º]).

<sup>53</sup> Orena Domínguez (2020, p. 1) pone de manifiesto que encuentra su amparo en este principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 de la Constitución.

Habrá que comenzar señalando que el TJUE ha recordado con asiduidad que, al aplicar el derecho interno, la Administración y los órganos revisores están obligados a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva IVA y de los principios inspiradores del sistema común del IVA con el fin de alcanzar el resultado que esta norma persigue, ateniéndose así a lo dispuesto en el artículo 288, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pues con ello se garantiza la plena efectividad del derecho de la Unión cuando se ejercen las potestades comprobadoras o se dirimen las controversias entre los obligados tributarios y la Administración<sup>54</sup>. Esto es, en el ejercicio de las facultades conferidas por la directiva IVA, los Estados miembros deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, además del principio de seguridad jurídica y de la protección de la confianza legítima, los que se han apuntado.

Existe una copiosa jurisprudencia del TJUE relativa al principio de neutralidad, generalmente conocida, por lo que no es precisa su cita ahora, pero sí es necesario señalar que estamos ante un principio fundamental del régimen común del IVA que puede ser invocado por un obligado tributario contra una disposición nacional, o en la aplicación de esta, que vulnere dicho principio<sup>55</sup>. Entre otros muchos aspectos, la neutralidad del IVA supone que este impuesto no constituya un factor de coste<sup>56</sup>, sin que pueda implicar un tratamiento diferenciado en el derecho a la devolución que tienen los destinatarios en función de distintas situaciones de hecho que el legislador interno y la doctrina del TEAC establecen, como es el resultado de la autoliquidación presentada por el repercutidor, la existencia o no de una simultánea comprobación en sede del repercutidor u otra circunstancia, sin que exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales. No puede olvidarse en este sentido que el principio de igualdad de trato no es sino el corolario del principio de neutralidad<sup>57</sup>.

<sup>54</sup> Así, en Sentencias de 24 de enero de 2012 (asunto C-282/10 –NSJ042626–), Domínguez, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 11 de abril de 2013 (asunto C-138/12 –NFJ050429–), Rusedespred, apartado 37.

<sup>55</sup> Así lo ha puesto de manifiesto el TJUE, entre otras, en Sentencias de 10 de abril de 2008 (asunto C-309/06 –NFJ028101–), Marks & Spencer, apartado 34; de 18 de junio de 2009 (asunto C-566/07 –NFJ033555–), Stadeco, apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 11 de abril de 2013 (asunto C-138/12 –NFJ050429–), Rusedespred, apartados 38 a 40.

<sup>56</sup> Sentencia del TJUE de 15 de octubre de 2002 (asunto C-427/98 –NFJ013481–), Comisión-Alemania, apartado 73.

<sup>57</sup> Entre otras, Sentencia del TJUE de 21 de abril de 2005 (asunto C-25/03 –NFJ019489–), HE, apartado 72. Señala este órgano en las Sentencias de 10 de abril de 2008 (asunto C-309/06 –NFJ028101–), Marks & Spencer, apartado 51; de 8 de junio de 2006 (asunto C-106/05 –NFJ022504–), L.u.P., apartado 48 y jurisprudencia citada, y de 29 de octubre de 2009 (asunto C-174/08 –NFJ035689–), NCC Construction Danmark, apartado 41, que «el principio de neutralidad fiscal constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato» (en análogo sentido, Sentencia de 10 de julio de 2008 [asunto C-484/06], Koninklijke Ahold, apartado 36). Debe recordarse que el principio de igualdad de trato puede ser aplicable, a diferencia del principio de neutralidad, a situaciones caracterizadas, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente

Como se ha expuesto, pueden darse situaciones en las que un destinatario no obtenga la devolución o se produzca parcialmente, frente a otro que sí obtiene íntegramente la devolución, por mor de las circunstancias que han sido recogidas por el legislador interno para evitar que se produzca perjuicio alguno a la Hacienda pública, a pesar de que no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Este principio de igualdad de trato, del que deriva el principio de neutralidad, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente a no ser que este se justifique objetivamente<sup>58</sup>, lo que no queda suficientemente acreditado en la normativa interna ni en la doctrina del TEAC.

Finalmente, cabe señalar que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el destinatario soportó indebidamente la cuota, y que esta fue declarada por el repercutidor en su declaración-liquidación, sin que por ello pueda establecer requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de que el destinatario obtenga la devolución<sup>59</sup>.

Respecto del principio de proporcionalidad<sup>60</sup>, el TJUE ha elaborado una amplia doctrina y ha declarado que, conforme a este principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate<sup>61</sup>, en el caso que estamos examinando, el derecho del destinatario a obtener la devolución del impuesto indebidamente repercutido. Y, si bien «es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda pública, no deben ir más allá de

---

competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos. Así, como se pone de manifiesto en la Sentencia de 10 de abril de 2008, el «principio general de igualdad de trato es aplicable, por tanto, a una situación en que unos operadores económicos tienen un crédito en concepto de IVA, pretenden obtener su reembolso de las autoridades tributarias y ven cómo su solicitud de devolución es tratada de forma diferente» (apartado 50).

<sup>58</sup> Sentencias del TJUE de 25 de noviembre de 1986 (asuntos acumulados C-201/85 y 202/85), Klensch y otros, apartado 9; de 13 de julio de 2000 (asunto C-36/99 –NFJ009481–), *Idéal tourisme*, antes citada, apartado 35, y de 10 de abril de 2008 (asunto C-309/06 –NFJ028101–), *Marks & Spencer*, apartado 51.

<sup>59</sup> Si bien en materia del derecho a deducir, esta consideración ha sido puesta de manifiesto por el TJUE en diversas sentencias, como la de 21 de octubre de 2010 (asunto C-385/09 –NFJ040466–), *Nidera Handelscompagnie*, apartado 42, o la de 1 de marzo de 2012 (asunto C-280/10), *Polski Trawertyn*, apartado 43, con base en el principio de neutralidad.

<sup>60</sup> Pérez Pombo (2013) considera que este principio, además de estar relacionado con el de neutralidad, lo está también con el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, el de capacidad económica, prohibición de enriquecimiento injusto y el de proporcionalidad del sistema tributario.

<sup>61</sup> Así, en Sentencias de 18 de noviembre de 2010 (asunto C-84/09 –NFJ040805–), X, apartado 36 y jurisprudencia citada; de 19 de diciembre de 2013 (asunto C-563/12 –NFJ052886–), *BDV Hungary Trading Kft*, apartado 30, y de 14 de septiembre de 2023 (asunto C-820/21 –NFJ090703–), *Vinal AD*, apartado 82.

lo necesario para dicho fin»<sup>62</sup>, de forma que, cuando exista una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y las desventajadas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos<sup>63</sup>.

Aun cuando el principio de proporcionalidad exige tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias, así como el procedimiento adoptado en la decisión que toma la Administración, resulta indudable que los efectos que pueden derivarse de la doctrina fijada por el TEAC y las condiciones exigidas en el artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA inciden sobre el destinatario que ha soportado indebidamente la cuota exigiéndole acudir a la vía judicial ordinaria, aun cuando no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales, o que no concurra la existencia de ánimo defraudatorio; vía judicial claramente gravosa y desproporcionada en la mayoría de los casos.

En relación con el principio de efectividad, el TJUE ha mantenido que:

Cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procedimental nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición en el conjunto del procedimiento, su desarrollo y las peculiaridades de este, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento,

de manera tal que este principio «se opone a que una disposición procesal nacional haga imposible o excesivamente difícil en la práctica la aplicación del derecho de la Unión», en este caso, el ejercicio del derecho a obtener la restitución o devolución de la cuota indebidamente soportada<sup>64</sup>.

<sup>62</sup> Entre otras, Sentencias de 18 de diciembre de 1997 (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/06 –NFJ005729–), Molenheide y otros, apartados 45 a 48; de 11 de mayo de 2006 (asunto C-384/04 –NFJ022188–), Federation of Technological Industries y otros, apartado 29; de 14 de septiembre de 2006 (asuntos acumulados C-181/04 a C-183/04 –NFJ023340–), Elmeke, apartado 31; de 21 de febrero de 2008 (asunto C-271/06 –NFJ027416–), Netto Supermarkt, apartado 20, y de 19 de diciembre de 2013 (asunto C-563/12 –NFJ052886–), BDV Hungary Trading Kft, apartado 29.

<sup>63</sup> Sentencias del TJUE de 13 de noviembre de 1990 (asunto C-331/88), Fedesa y otros, apartado 13; de 23 de marzo de 2023 (asunto C-412/21 –NFJ089061–), Dual Prod, apartado 71, y de 14 de septiembre de 2023 (asunto C-820/21 –NFJ090703–), Vinal AD, apartado 82.

<sup>64</sup> En este sentido se pronuncia en las Sentencias de 14 de junio de 2012 (asunto C-618/10 –NCJ056989–), apartado 49; de 22 de febrero de 2018 (asunto C-572/16), INEOS, apartado 44; de 7 de marzo de 2018 (asunto C-494/16 –NSJ058310–), Santoro, apartado 43 y jurisprudencia citada; de 24 de octubre de 2018 (asunto C-234/17), XC y otros; de 14 de febrero de 2019 (asunto C-562/17 –NFJ072494–), Nestrade, apartado 44; de 11 de septiembre de 2019 (asunto C-676/17 –NFJ074602–), Calin, apartado 42, y de 30 de junio de 2022 (asunto C-56/21 –NFJ086723–), UAB ARVI ir ko, apartado 1.

Considerando lo expuesto, sería deseable que el TS se pronunciase sobre este cambio doctrinal del TEAC en relación con la aplicación del principio de íntegra regularización en el plano procedimental, y la interpretación del artículo 14.2 c) 2.º del RGRVA, con el fin de eliminar las dudas suscitadas y fijar la forma de proceder de la Administración en la aplicación del principio anterior en el ejercicio de la comprobación que debe efectuar en sede del repercutidor.

## Referencias bibliográficas

- Barrachina Juan, E. (2019). El principio de íntegra regularización en materia tributaria. *Consell Obert: Recull Informatiu del Consell General de Colegis de Graduats Socials de Catalunya*, 352, 2019, 33-36.
- Bas Soria, J. (2015). El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, RG. 3545/2011. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 387, 156-164.
- Bunes Ibarra, J. M. de (2020). Regularización íntegra en el procedimiento de inspección: Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2019, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, en recurso de casación número 4809/2017. *Carta Tributaria*, 58, 1-13.
- Cornudella Marqués, J. (2022). Procedimiento y regularización íntegra. En *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora* (pp. 175-209). Fundación Impuestos y Competitividad.
- Fernández-Lomana García, M. (2020). El juego del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Actualidad Administrativa*, 4.
- García Moreno, V. A. (2015). Obligaciones tributarias conexas y principio de regularización íntegra. *Carta Tributaria*, 15, 9-14.
- García Moreno, V. A. (2021). Criterios de la AEAT sobre la aplicación del principio de regularización íntegra y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en un único procedimiento: Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, 10 y 17 de octubre de 2019 y 2 de octubre de 2020. *Carta Tributaria*, 73, 1-15.
- Gómez Aragón, D. (2015). Impuesto sobre el valor añadido: Aplicación del denominado «principio de regularización íntegra en los procedimientos de comprobación» a las cuotas soportadas y deducidas por quien no es el destinatario de la operación gravada (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de 5 de febrero de 2015). *Carta Tributaria*, 2, 75-79.
- Longás Lafuente, A. (2020). Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 31-72.
- Longás Lafuente, A. (2021). Regularización íntegra del IVA en procedimientos de

- comprobación limitada. Análisis de las RRTEAC de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017, y de 17 de septiembre de 2020, RG 281/2018, y de la STS de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 574/2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 105-120.
- López Candela, J. E. (2015). El principio de íntegra regularización tributaria: su alcance y efectos con especial referencia al IVA. *Actum Fiscal*, 106, 107-116.
- Medina Jiménez, A. (2022). Fraude en el IVA: ¿procede la regularización íntegra de las cuotas indebidamente repercutidas en un procedimiento inspector? *Actum Fiscal*, 184, 35-38.
- Miguel Canuto, E. de (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la Administración. *Quincena Fiscal*, 15-16, 71-88.
- Orena Domínguez, A. (2020). El principio de regularización íntegra, la seguridad jurídica, el enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos. *Forum Fiscal: La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 261, 1-5.
- Pérez Pombo, E. V. (2013). El denominado «principio de íntegra regularización» en relación a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de comprobación e investigación tributarios. *Quincena Fiscal*, 22, 165-170.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*, 6, 2021, 163-197.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2020). Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 5-88.
- 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, 139-169.