

EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN COMO PROCEDIMIENTO TENDENTE A LA ÍNTEGRA REGULIZACIÓN DE LA SITUACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R. G. 3545/2011

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

Se suscita ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la regularización de una liquidación dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Murcia relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los periodos 1T a 4T del ejercicio 2010.

Según consta en la resolución, la entidad recurrente adquirió dos inmuebles, operación que, en principio, se encontraba sujeta y exenta del impuesto, renunciándose a la exención por el transmitente, previa comunicación del adquirente de su condición de empresario con derecho a la deducción total del impuesto en los términos del artículo 20.Dos de la LIVA. La entidad recurrente, en consecuencia, soportó el impuesto correspondiente y lo dedujo, solicitando en el cuarto trimestre la devolución correspondiente.

Dicha solicitud fue objeto de comprobación por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Murcia, constatándose que la entidad, en el momento de realizar tales adquisiciones, no disponía del derecho a la deducción total del impuesto, al resultarle de aplicación la prorrata general y ser el porcentaje provisional aplicable en 2010, año de la adquisición, el 99%, porcentaje que se corresponde con la prorrata definitiva del año precedente. En consecuencia, se consideró que no se podía renunciar a la exención y la cuota soportada no era deducible, al no corresponderse con un impuesto devengado regularmente.

La entidad recurrente somete dos cuestiones al TEAC:

- Considera que dispone del derecho a la deducción total del impuesto soportado, ya que los locales adquiridos iban a ser destinados al arrendamiento de locales, operación sujeta y no exenta del impuesto, que, por tanto, genera el derecho a la deducción total de las cuotas soportadas. En consecuencia, la renuncia se ha efectuado válidamente y se ha generado una cuota deducible.

- Subsidiariamente, considera que de no ser válida la renuncia efectuada, sería aplicable la doctrina jurisprudencial conocida como regularización íntegra, en cuya virtud, juntamente con la deducción indebida debe reconocerse el derecho a la devolución del ingreso indebido efectuado por el obligado a repercutir y del que sería titular la entidad que soportó la repercusión.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN

El TEAC constata que el artículo 20.Dos de la LIVA y su desarrollo reglamentario exigen tres circunstancias para que se pueda renunciar válidamente a las exenciones previstas en los apartados 20, 21 y 22 del artículo 20.Uno de la misma ley (debemos destacar que tras la reforma operada por la Ley 28/2014 ha desaparecido la exención prevista en el art. 20.Uno.21 de la LIVA, por lo que evidentemente la misma no es renunciable en la actualidad), a saber:

- Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que disponga del derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones (este requisito se ha modificado por la Ley 28/2014, exigiéndose ahora mismo, únicamente, que se disponga del derecho a la deducción, en alguna medida, del impuesto soportado).
- Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente.
- Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

En el caso de autos, de todos los requisitos enunciados únicamente se cuestionaba la existencia del derecho a la deducción total del impuesto.

Constata el TEAC la existencia de dos modalidades en la prorrata: la general y la especial. En la prorrata general, a todas las adquisiciones de bienes y servicios se les aplica el porcentaje de prorrata correspondiente, que será, durante el ejercicio, la provisional, y únicamente en el cuarto trimestre, la definitiva del ejercicio. Por su parte, la prorrata especial supone que a las adquisiciones de bienes y servicios que se emplean únicamente en operaciones que generan el derecho a la deducción se les permita la deducción total del impuesto; a las adquisiciones de bienes y servicios que se emplean exclusivamente en operaciones que no generan el derecho a la deducción no podrán deducirse en medida alguna, mientras que las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común en ambas actividades se deducirán en el porcentaje que resulte de la prorrata general.

Por consiguiente, para que se disponga del derecho a la deducción total del impuesto, en prorrata general, esta debe ser del 100 %, tal y como indica el artículo 20.Dos de la LIVA, a estos

efectos se atenderá al porcentaje de prorrata provisional, ya que este es el único porcentaje conocido de forma cierta durante el ejercicio en el que se realice la adquisición; mientras que en prorrata especial las adquisiciones de bienes y servicios deben utilizarse única y exclusivamente en operaciones que generen el derecho a la deducción.

En el supuesto enjuiciado el recurrente aplicaba la prorrata general y no resulta controvertido que la prorrata provisional, que debió tenerse presente para determinar si disponía del derecho a la deducción total del impuesto, era del 99%. No se desvirtúa esta circunstancia con su alegación, en la medida en que para atender a la afectación exclusiva a actividades que generan el derecho a la deducción hubiera sido necesario que resultara de aplicación la prorrata especial y no la general, que era la que aplicaba.

2.2. LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA

La segunda cuestión que se plantea es la aplicabilidad de doctrina conocida como de regularización íntegra. Bajo esta denominación se acoge una doctrina acuñada por la jurisprudencia [inicialmente por la Audiencia Nacional, en SSAN de 18 de febrero de 2004, rec. núm. 83/2001 (NFJ017492), y de 14 de junio de 2004, rec. núm. 833/2001 (NFJ018675), recibida por el TEAC desde la Resolución de 28 de septiembre de 2006, R. G. 7325/2003 (NFJ025448)] para aquellos casos en los que concurre en un mismo contribuyente la doble circunstancia de que, por una parte, procede minorar la cuota a devolver por la deducción indebida de un impuesto soportado (generalmente el IVA), y por otro lado, al haberse ingresado por el sujeto pasivo las cuotas repercutidas y estimarse indebida dicha repercusión, el sujeto obligado a soportar la repercusión, que es el que dedujo indebidamente, ostenta frente a la Hacienda Pública un derecho a la devolución del ingreso indebido, por el mismo importe. Según esta doctrina, la Administración, en ejercicio de su facultad de comprobación, puede y debe regularizar la situación tributaria del obligado tributario, que no cabe entender limitada a la liquidación de las cantidades que legalmente procedan, sin facilitar en el mismo acto la devolución de ingresos indebidos que correspondan o el ejercicio de otros derechos que se deriven de la normativa tributaria, y que en este supuesto arrojaría un saldo de signo contrario e importe igual al de la liquidación.

El TEAC invoca la existencia de una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo [SSTS de 5 de junio de 2014, rec. núm. 947/2012 (NFJ054706), de 23 de enero de 2014, rec. núm. 5668/2011 (NFJ053611), de 18 de septiembre de 2013, rec. núm. 4498/2012 (NFJ052037), y de 3 de abril de 2008, rec. núm. 3914/2002 (NFJ031920)] que ha reafirmado la validez de tal doctrina, aplicándola y estimando la pretensión del recurrente frente al acto administrativo.

3. JUICIO CRÍTICO

Evidentemente la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra a un caso concreto no constituye una novedad destacable, pues, como hemos visto, ni es doctrina precisamente no-

vedosa, ni parece que un pronunciamiento del TEAC suponga un avance destacado cuando ya existe una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, cuya invocación resulta la base fundamental del pronunciamiento.

Quizá el aspecto en el que más destaque esta resolución es en su carácter didáctico, así como el supuesto de hecho al que se aplica: una liquidación de gestión tributaria. Finalmente, con objeto de esta resolución es una buena ocasión para realizar una reflexión adicional sobre determinados aspectos de la doctrina de la regularización íntegra que se pueden plantear ante su invocación.

3.1. LA EXISTENCIA DE INGRESOS INDEBIDOS, SUSCEPTIBLES DE PERMITIR LA APLICACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA

El TEAC aprovecha la resolución que ahora comentamos para diferenciar dos supuestos distintos que pueden acontecer en la mecánica del IVA y que se amparan bajo el mismo concepto jurídico y precepto regulador, que sirven de base a la regularización íntegra: la rectificación de las cuotas repercutidas prevista en el artículo 89 de la LIVA.

La rectificación de cuotas puede producirse por dos circunstancias, tal y como señala el citado precepto, bien sea porque se han determinado incorrectamente las cuotas devengadas o bien porque se producen las circunstancias previstas en el artículo 80 de la LIVA determinantes de la modificación de la base imponible.

La modificación de la base imponible atiende a cambios en las circunstancias que determinaron la exigencia del impuesto en el momento de su devengo, de forma que, aunque fue correctamente liquidado en dicho momento, hechos posteriores determinan la necesidad de modificar su cálculo inicial para atender al verdadero importe de la contraprestación percibida. Así, el artículo 80 de la LIVA contempla como circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible las siguientes:

- La devolución de envases y embalajes.
- La concesión de descuentos con posterioridad al devengo.
- La resolución total o parcial de las operaciones o las alteraciones del precio pactado.
- La declaración de concurso del deudor o la calificación como incobrable de los créditos.
- La determinación definitiva del importe de la contraprestación estimado y no fijado definitivamente en el devengo.

También procede rectificar la base imponible cuando la cuota devengada haya sido incorrectamente determinada. A diferencia del supuesto anterior, en este caso no hay base imponible correcta en origen y nuevos hechos posteriores que la alteran, sino un simple error desde el mo-

mento del devengo que, dentro del plazo de cuatro años previsto en el artículo 89.1 de la LIVA, se puede y debe corregir.

A pesar de que el artículo 89.Cinco de la LIVA señala que cuando la base inicialmente repercutida sea mayor que la rectificada, el sujeto pasivo podrá optar para su rectificación entre regularizar en el periodo de liquidación en el que se advierta la circunstancia o solicitar el ingreso indebido, sin diferenciar entre un supuesto y otro de los que dan lugar a la rectificación; la doctrina administrativa (DGT y TEAC) se ha encargado en numerosas ocasiones de aclarar que solo existe ingreso indebido cuando lo que se consideró como devengado en origen fue erróneo. Así lo señala la resolución comentada que destaca que solo son cuotas repercutidas indebidamente aquellas que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente; y solo en este caso puede plantearse la aplicación de la regularización íntegra.

3.2. CONTENIDO DEL PRONUNCIAMIENTO QUE DISPONE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA

Otra importante cuestión que trae a colación la resolución que estamos analizando es el contenido del pronunciamiento sobre la necesidad de practicar una regularización íntegra. Cuando se establece la obligatoriedad de realizar una íntegra regularización de la situación del contribuyente no se está declarando, generalmente, la procedencia de la devolución de ingresos indebidos de signo contrario a la liquidación, sino que únicamente se está obligando a la Administración a formular un pronunciamiento sobre esta cuestión simultáneo a la práctica de la liquidación.

Resulta evidente, por la naturaleza revisora tanto de los órganos económico-administrativos como de los Tribunales del orden contencioso-administrativo, que los mismos no deben emanar una resolución reconociendo tal derecho si no han podido llevar a cabo una comprobación sobre el cumplimiento de los requisitos que la legislación exige para la procedencia de la devolución.

Piénsese que el artículo 14.2 c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, establece una serie de requisitos de carácter material que deben comprobarse para reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos en relación con los tributos que, como el IVA, han sido repercutidos y cuya devolución debe realizarse a un sujeto distinto de aquel que realizó el ingreso indebido, a saber:

- Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo; con lo que se trata de garantizar que el tributo a devolver sea un impuesto manifiesto y regular.
- Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, lo que se cumple cuando el obligado a repercutir las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. Con ello se pretende que, efectivamente, se haya producido el ingreso en el Tesoro del tributo cuya devo-

lución se pretende, aunque se atiende, no obstante, a la mecánica del IVA, en el que la cantidad a ingresar resulta de la deducción de las soportadas del importe de las cuotas repercutidas. Resulta obvio que sin la existencia de un ingreso en el Tesoro no se puede realizar el pago de signo contrario que es la devolución del indebido. Se ha establecido una precisión adicional para aquellos casos en los que las cantidades han sido correctamente declaradas pero no ingresadas, por razón distinta al resultado aritmético (a compensar o a devolver) de la aplicación de las cuotas deducibles.

- Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero; con lo que se pretende evitar la doble devolución del ingreso indebido.
- Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas; con lo que se pretende evitar el doble cómputo del ingreso indebido, no ya como en el caso anterior por una doble devolución, sino porque el tributo deducido ya ha sido objeto de aplicación fiscal mediante la técnica de la deducción, minorando las cuotas devengadas a ingresar. Por ello se establece, además, que la cuota deducida parcialmente podrá ser objeto de devolución en la parte no deducida exclusivamente.

Este contenido del pronunciamiento que destacamos, no siempre bien entendido, se encontraba expreso desde el inicio de esta doctrina. Así, el fundamento jurídico tercero de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2004 (NFJ017492), antes mencionada, destacaba lo siguiente:

«Ahora bien, lo que es cierto, como hemos declarado otras veces, es que la actuación inspectora alcanza a la regularización completa de la situación tributaria del sujeto pasivo inspeccionado, de suerte que de estimarse indebida una deducción por serlo la repercusión del IVA, ha de procederse a la devolución del mismo, *siempre que concurran los requisitos exigidos, esto es, el efectivo ingreso y que el mismo no haya sido aún devuelto*. Por ello hemos de ordenar a la Administración demandada que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria de la actora, procediendo a la devolución de lo indebidamente ingresado si a ello hubiere lugar».

Como hemos matizado, en ocasiones el pronunciamiento no se limita a obligar a la Administración a realizar tal pronunciamiento, sino que constata la existencia del derecho a la devolución; pero esto es la excepción y no la regla general y exige que ya se haya constatado en el expediente remitido la procedencia de la devolución por concurrir los requisitos a los que legalmente se condiciona la misma, aunque se haya omitido la íntegra regularización a pesar de tal constatación. Así, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2006 (NFJ025448), antes citada, destaca lo siguiente:

«El acto liquidatorio declara "no probada la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 9.º 1 del RD 1163/1990, para proceder en su caso a realizar la de-

volución a favor de la persona o Entidad que soportó las retenciones". *Sin embargo el informe ampliatorio pone de relieve no solo la devolución a los retenidos de los excesos de retención soportados, sino que tal devolución se llevó a cabo en los días 31 de enero y 6 de febrero de 2004 (pág. 5 del informe), esto es meses antes de la apertura de los periodos de declaración y pago de los respectivos IRPF e Impuesto sobre Sociedades de los retenidos*, por lo que estos tenían ya los datos correctos cuando se abrieron tales periodos. De ahí que el Acta levantada reconozca, precedentemente, el derecho de..., SA a la devolución de los excesos que nos ocupan.

La liquidación impugnada sitúa a la recurrente en clara indefensión obligándola, contra lo que reclama la justicia, a soportar unos excesos de retención que ya ha reintegrado a quienes los soportaron.

En consecuencia debe anularse el acto de liquidación impugnado y girarse nueva liquidación en los términos del acta de la que aquel deriva».

3.3. APLICABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

Quizá la gran novedad que presenta la resolución que ahora examinamos es la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra a una comprobación realizada por un órgano de gestión, tal y como hemos citado en el epígrafe 1 de este comentario, en el que se reflejaban los antecedentes fácticos de la presente controversia y se cuestionaba la regularidad de una liquidación de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Murcia.

Todas las sentencias y resoluciones mencionadas en este comentario, con excepción de la que da lugar al mismo, se refieren a regularizaciones efectuadas por los órganos de inspección.

Debemos además recordar que en la génesis de esta doctrina, constituida por las Sentencias de la Audiencia Nacional, antes mencionadas, de 18 de febrero de 2004 (NFJ017492) y de 14 de junio de 2004 (NFJ018675), en las que se invoca como fundamento de la doctrina creada que «la actuación inspectora alcanza a la regularización completa de la situación tributaria del sujeto pasivo inspeccionado»; tan claro es este hecho como que el propio nombre de la doctrina, «regularización íntegra», es una facultad que queda reservada a la Inspección tributaria, tal y como deducimos del artículo 101 de la Ley General Tributaria (LGT), que conceptúa como liquidaciones definitivas las «practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo».

¿Puede entonces un órgano de gestión tributaria, cuyas comprobaciones son por propia naturaleza limitadas, venir obligando a realizar una regularización íntegra? En principio, no existe a nuestro juicio una causa de oposición por las facultades de los órganos de gestión, pues al fin y al cabo, cuando el indebido deriva de una autoliquidación presentada que perjudica los intereses del contribuyente, el procedimiento que debe seguirse para su constatación, según establece el ar-

título 221.3 de la LGT, es el de rectificación de autoliquidaciones, previsto en el artículo 120.3 de la misma LGT y desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que es un procedimiento de gestión tributaria y seguido, por tanto, por los órganos de gestión tributaria.

Quizá, y ese sea el peor defecto en el que incurre la resolución a nuestro juicio, hubiera sido deseable que se realizara un pronunciamiento expreso sobre este punto, lo que sorprende en una resolución que, en lo demás, resulta tremendamente didáctica. Existe indudablemente un precedente con esta resolución, aunque lo cierto es que no nos atrevemos a afirmar que la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra a los procedimientos de gestión tributaria se haya producido sin percatarse de lo novedoso de este hecho ni aun de que se tratara de una cuestión controvertida.

3.4. LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y LA EVENTUAL IMPOSICIÓN DE SANCIONES

Una última cuestión que cabe suscitar es si en los supuestos de aplicación de la doctrina de la regularización íntegra cabe la imposición de sanciones, particularmente, aquellas que pudieran resultar procedentes en relación con la deducción impropia de las cuotas minoradas por el acuerdo de liquidación y que se compensan con el ingreso indebido.

En una primera aproximación podríamos pensar que si no procede la práctica de la liquidación, tal y como postula esta doctrina, no existe cuota eventualmente dejada de ingresar que pueda ser la base de la sanción.

No obstante, si reparamos en el verdadero contenido de la doctrina de la regularización íntegra, nos percatamos que no es que la liquidación resulte impropia, sino que debe compensarse con la devolución del ingreso indebido que, por el mismo importe, debe reconocerse. Es decir, existe una deuda tributaria y un crédito contra la Hacienda Pública, ambos por el mismo importe, que se compensan determinando que no sea exigible ni uno ni otro. Queda perfectamente claro este hecho en la resolución que analizamos.

Ciertamente ese eventual derecho a percibir el ingreso indebido no excluye que la conducta consistente en deducir cuotas impropias y de las que pueda derivarse una cantidad dejada de ingresar se haya realizado con culpa o negligencia por el sujeto pasivo que deduce las cuotas, siendo, por tanto, posible la imposición de sanciones por tales hechos.

En sentido análogo al que proponemos, procede recordar que, en el caso de las retenciones, el Tribunal Supremo ha entendido que no procede la exigencia de la liquidación de las mismas cuando ello da lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, por haber presentado ya declaración los obligados a soportar la retención aplicando el importe de la misma anterior e

inferior al liquidado por la Administración, si bien ello no impide que la Administración pueda exigir los intereses correspondientes e incluso las sanciones que se estimen procedentes. Así dice la Sentencia de 13 de enero de 2011, rec. núm. 164/2007 (NFJ042033), criterio reiterado por Sentencia de 4 de noviembre de 2011, rec. núm. 315/2008 (NFJ045289):

«Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.

Todo ello, naturalmente, no impide que la Administración tributaria *pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer)* que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente».

vedosa, ni parece que un pronunciamiento del TEAC suponga un avance destacado cuando ya existe una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, cuya invocación resulta la base fundamental del pronunciamiento.

Quizá el aspecto en el que más destaque esta resolución es en su carácter didáctico, así como el supuesto de hecho al que se aplica: una liquidación de gestión tributaria. Finalmente, con objeto de esta resolución es una buena ocasión para realizar una reflexión adicional sobre determinados aspectos de la doctrina de la regularización íntegra que se pueden plantear ante su invocación.

3.1. LA EXISTENCIA DE INGRESOS INDEBIDOS, SUSCEPTIBLES DE PERMITIR LA APLICACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA

El TEAC aprovecha la resolución que ahora comentamos para diferenciar dos supuestos distintos que pueden acontecer en la mecánica del IVA y que se amparan bajo el mismo concepto jurídico y precepto regulador, que sirven de base a la regularización íntegra: la rectificación de las cuotas repercutidas prevista en el artículo 89 de la LIVA.

La rectificación de cuotas puede producirse por dos circunstancias, tal y como señala el citado precepto, bien sea porque se han determinado incorrectamente las cuotas devengadas o bien porque se producen las circunstancias previstas en el artículo 80 de la LIVA determinantes de la modificación de la base imponible.

La modificación de la base imponible atiende a cambios en las circunstancias que determinaron la exigencia del impuesto en el momento de su devengo, de forma que, aunque fue correctamente liquidado en dicho momento, hechos posteriores determinan la necesidad de modificar su cálculo inicial para atender al verdadero importe de la contraprestación percibida. Así, el artículo 80 de la LIVA contempla como circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible las siguientes:

- La devolución de envases y embalajes.
- La concesión de descuentos con posterioridad al devengo.
- La resolución total o parcial de las operaciones o las alteraciones del precio pactado.
- La declaración de concurso del deudor o la calificación como incobrable de los créditos.
- La determinación definitiva del importe de la contraprestación estimado y no fijado definitivamente en el devengo.

También procede rectificar la base imponible cuando la cuota devengada haya sido incorrectamente determinada. A diferencia del supuesto anterior, en este caso no hay base imponible correcta en origen y nuevos hechos posteriores que la alteran, sino un simple error desde el mo-

mento del devengo que, dentro del plazo de cuatro años previsto en el artículo 89.1 de la LIVA, se puede y debe corregir.

A pesar de que el artículo 89.Cinco de la LIVA señala que cuando la base inicialmente repercutida sea mayor que la rectificada, el sujeto pasivo podrá optar para su rectificación entre regularizar en el periodo de liquidación en el que se advierta la circunstancia o solicitar el ingreso indebido, sin diferenciar entre un supuesto y otro de los que dan lugar a la rectificación; la doctrina administrativa (DGT y TEAC) se ha encargado en numerosas ocasiones de aclarar que solo existe ingreso indebido cuando lo que se consideró como devengado en origen fue erróneo. Así lo señala la resolución comentada que destaca que solo son cuotas repercutidas indebidamente aquellas que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente; y solo en este caso puede plantearse la aplicación de la regularización íntegra.

3.2. CONTENIDO DEL PRONUNCIAMIENTO QUE DISPONE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA

Otra importante cuestión que trae a colación la resolución que estamos analizando es el contenido del pronunciamiento sobre la necesidad de practicar una regularización íntegra. Cuando se establece la obligatoriedad de realizar una íntegra regularización de la situación del contribuyente no se está declarando, generalmente, la procedencia de la devolución de ingresos indebidos de signo contrario a la liquidación, sino que únicamente se está obligando a la Administración a formular un pronunciamiento sobre esta cuestión simultáneo a la práctica de la liquidación.

Resulta evidente, por la naturaleza revisora tanto de los órganos económico-administrativos como de los Tribunales del orden contencioso-administrativo, que los mismos no deben emanar una resolución reconociendo tal derecho si no han podido llevar a cabo una comprobación sobre el cumplimiento de los requisitos que la legislación exige para la procedencia de la devolución.

Piénsese que el artículo 14.2 c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, establece una serie de requisitos de carácter material que deben comprobarse para reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos en relación con los tributos que, como el IVA, han sido repercutidos y cuya devolución debe realizarse a un sujeto distinto de aquel que realizó el ingreso indebido, a saber:

- Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo; con lo que se trata de garantizar que el tributo a devolver sea un impuesto manifiesto y regular.
- Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, lo que se cumple cuando el obligado a repercutir las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. Con ello se pretende que, efectivamente, se haya producido el ingreso en el Tesoro del tributo cuya devo-

lución se pretende, aunque se atiende, no obstante, a la mecánica del IVA, en el que la cantidad a ingresar resulta de la deducción de las soportadas del importe de las cuotas repercutidas. Resulta obvio que sin la existencia de un ingreso en el Tesoro no se puede realizar el pago de signo contrario que es la devolución del indebido. Se ha establecido una precisión adicional para aquellos casos en los que las cantidades han sido correctamente declaradas pero no ingresadas, por razón distinta al resultado aritmético (a compensar o a devolver) de la aplicación de las cuotas deducibles.

- Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero; con lo que se pretende evitar la doble devolución del ingreso indebido.
- Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas; con lo que se pretende evitar el doble cómputo del ingreso indebido, no ya como en el caso anterior por una doble devolución, sino porque el tributo deducido ya ha sido objeto de aplicación fiscal mediante la técnica de la deducción, minorando las cuotas devengadas a ingresar. Por ello se establece, además, que la cuota deducida parcialmente podrá ser objeto de devolución en la parte no deducida exclusivamente.

Este contenido del pronunciamiento que destacamos, no siempre bien entendido, se encontraba expreso desde el inicio de esta doctrina. Así, el fundamento jurídico tercero de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2004 (NFJ017492), antes mencionada, destacaba lo siguiente:

«Ahora bien, lo que es cierto, como hemos declarado otras veces, es que la actuación inspectora alcanza a la regularización completa de la situación tributaria del sujeto pasivo inspeccionado, de suerte que de estimarse indebida una deducción por serlo la repercusión del IVA, ha de procederse a la devolución del mismo, *siempre que concurran los requisitos exigidos, esto es, el efectivo ingreso y que el mismo no haya sido aún devuelto*. Por ello hemos de ordenar a la Administración demandada que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria de la actora, procediendo a la devolución de lo indebidamente ingresado si a ello hubiere lugar».

Como hemos matizado, en ocasiones el pronunciamiento no se limita a obligar a la Administración a realizar tal pronunciamiento, sino que constata la existencia del derecho a la devolución; pero esto es la excepción y no la regla general y exige que ya se haya constatado en el expediente remitido la procedencia de la devolución por concurrir los requisitos a los que legalmente se condiciona la misma, aunque se haya omitido la íntegra regularización a pesar de tal constatación. Así, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2006 (NFJ025448), antes citada, destaca lo siguiente:

«El acto liquidatorio declara "no probada la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 9.º 1 del RD 1163/1990, para proceder en su caso a realizar la de-

volución a favor de la persona o Entidad que soportó las retenciones". *Sin embargo el informe ampliatorio pone de relieve no solo la devolución a los retenidos de los excesos de retención soportados, sino que tal devolución se llevó a cabo en los días 31 de enero y 6 de febrero de 2004 (pág. 5 del informe), esto es meses antes de la apertura de los periodos de declaración y pago de los respectivos IRPF e Impuesto sobre Sociedades de los retenidos*, por lo que estos tenían ya los datos correctos cuando se abrieron tales periodos. De ahí que el Acta levantada reconozca, precedentemente, el derecho de..., SA a la devolución de los excesos que nos ocupan.

La liquidación impugnada sitúa a la recurrente en clara indefensión obligándola, contra lo que reclama la justicia, a soportar unos excesos de retención que ya ha reintegrado a quienes los soportaron.

En consecuencia debe anularse el acto de liquidación impugnado y girarse nueva liquidación en los términos del acta de la que aquel deriva».

3.3. APLICABILIDAD DE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

Quizá la gran novedad que presenta la resolución que ahora examinamos es la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra a una comprobación realizada por un órgano de gestión, tal y como hemos citado en el epígrafe 1 de este comentario, en el que se reflejaban los antecedentes fácticos de la presente controversia y se cuestionaba la regularidad de una liquidación de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Murcia.

Todas las sentencias y resoluciones mencionadas en este comentario, con excepción de la que da lugar al mismo, se refieren a regularizaciones efectuadas por los órganos de inspección.

Debemos además recordar que en la génesis de esta doctrina, constituida por las Sentencias de la Audiencia Nacional, antes mencionadas, de 18 de febrero de 2004 (NFJ017492) y de 14 de junio de 2004 (NFJ018675), en las que se invoca como fundamento de la doctrina creada que «la actuación inspectora alcanza a la regularización completa de la situación tributaria del sujeto pasivo inspeccionado»; tan claro es este hecho como que el propio nombre de la doctrina, «regularización íntegra», es una facultad que queda reservada a la Inspección tributaria, tal y como deducimos del artículo 101 de la Ley General Tributaria (LGT), que conceptúa como liquidaciones definitivas las «practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo».

¿Puede entonces un órgano de gestión tributaria, cuyas comprobaciones son por propia naturaleza limitadas, venir obligando a realizar una regularización íntegra? En principio, no existe a nuestro juicio una causa de oposición por las facultades de los órganos de gestión, pues al fin y al cabo, cuando el indebido deriva de una autoliquidación presentada que perjudica los intereses del contribuyente, el procedimiento que debe seguirse para su constatación, según establece el ar-

título 221.3 de la LGT, es el de rectificación de autoliquidaciones, previsto en el artículo 120.3 de la misma LGT y desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que es un procedimiento de gestión tributaria y seguido, por tanto, por los órganos de gestión tributaria.

Quizá, y ese sea el peor defecto en el que incurre la resolución a nuestro juicio, hubiera sido deseable que se realizara un pronunciamiento expreso sobre este punto, lo que sorprende en una resolución que, en lo demás, resulta tremendamente didáctica. Existe indudablemente un precedente con esta resolución, aunque lo cierto es que no nos atrevemos a afirmar que la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra a los procedimientos de gestión tributaria se haya producido sin percatarse de lo novedoso de este hecho ni aun de que se tratara de una cuestión controvertida.

3.4. LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y LA EVENTUAL IMPOSICIÓN DE SANCIONES

Una última cuestión que cabe suscitar es si en los supuestos de aplicación de la doctrina de la regularización íntegra cabe la imposición de sanciones, particularmente, aquellas que pudieran resultar procedentes en relación con la deducción impropia de las cuotas minoradas por el acuerdo de liquidación y que se compensan con el ingreso indebido.

En una primera aproximación podríamos pensar que si no procede la práctica de la liquidación, tal y como postula esta doctrina, no existe cuota eventualmente dejada de ingresar que pueda ser la base de la sanción.

No obstante, si reparamos en el verdadero contenido de la doctrina de la regularización íntegra, nos percatamos que no es que la liquidación resulte impropia, sino que debe compensarse con la devolución del ingreso indebido que, por el mismo importe, debe reconocerse. Es decir, existe una deuda tributaria y un crédito contra la Hacienda Pública, ambos por el mismo importe, que se compensan determinando que no sea exigible ni uno ni otro. Queda perfectamente claro este hecho en la resolución que analizamos.

Ciertamente ese eventual derecho a percibir el ingreso indebido no excluye que la conducta consistente en deducir cuotas impropias y de las que pueda derivarse una cantidad dejada de ingresar se haya realizado con culpa o negligencia por el sujeto pasivo que deduce las cuotas, siendo, por tanto, posible la imposición de sanciones por tales hechos.

En sentido análogo al que proponemos, procede recordar que, en el caso de las retenciones, el Tribunal Supremo ha entendido que no procede la exigencia de la liquidación de las mismas cuando ello da lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, por haber presentado ya declaración los obligados a soportar la retención aplicando el importe de la misma anterior e

inferior al liquidado por la Administración, si bien ello no impide que la Administración pueda exigir los intereses correspondientes e incluso las sanciones que se estimen procedentes. Así dice la Sentencia de 13 de enero de 2011, rec. núm. 164/2007 (NFJ042033), criterio reiterado por Sentencia de 4 de noviembre de 2011, rec. núm. 315/2008 (NFJ045289):

«Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.

Todo ello, naturalmente, no impide que la Administración tributaria *pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer)* que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente».