

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**

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado recientemente varias resoluciones, entre las que se encuentran las de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017, y de 17 de septiembre de 2020, RG 281/2018, en las que fija criterio en relación con la aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de comprobación limitada competencia de los órganos de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En estas resoluciones, separándose del criterio que mantenía con anterioridad, concluye que en estos procedimientos no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, al requerir la realización de una comprobación en sede de quien repercutió el tributo, que no son factibles en dicho procedimiento. De esta forma se establece por el TEAC un trato diferente en la aplicación de este principio en función del órgano que lleva a cabo la regularización y del procedimiento por el que opta, de manera que en un procedimiento inspector resultará obligatoria para la Administración la regularización de los aspectos negativos y positivos que la misma produce al obligado tributario, mientras que en caso de iniciarse un procedimiento de comprobación limitada, la Administración exclusivamente regularizará los aspectos negativos, debiendo acudir a un segundo procedimiento para que el obligado tributario obtenga la plena satisfacción de sus intereses.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio, considerando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contraria a la tesis sustentada por el órgano revisor administrativo, de forma que, en definitiva, quienes son objeto de una regularización deben obtener un tratamiento uniforme de los órganos de la Administración tributaria, bien sea en procedimientos inspectores o de gestión.

1. Supuestos de hecho

1.1. Introducción

Con frecuencia la Administración tributaria regulariza la situación de los obligados tributarios minorando o eliminando el derecho a deducir las cuotas soportadas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en función de si el destinatario tiene la condición de sujeto pasivo o no o, entre otras circunstancias, debido a la improcedencia de repercutir el impuesto (frecuentemente por la existencia de operaciones fraudulentas); esto es, la causa común no es otra que la indebida repercusión del impuesto.

La consecuencia inmediata de esta regularización, partiendo de que el destinatario que ha soportado estas repercusiones no tiene derecho a deducir las cuotas, no es otra que la de encontrarnos ante la cuestión de si este destinatario puede o no recuperar estas cuotas.

Ocurre que quien repercutió improcedentemente puede o no haber ingresado a la Hacienda Pública el impuesto repercutido, encontrándonos por tanto ante diversas situaciones pues, por ejemplo, puede no tener la condición de sujeto pasivo ni haber dado cumplimiento a ninguna de las obligaciones que la normativa reguladora del IVA o la general recogida en la Ley General Tributaria (LGT) o en el 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 (RGAT) exige a quien ostente la condición de empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, en cuyo caso, la Administración ni tan siquiera tiene la posibilidad de exigir el ingreso del importe repercutido, pues no se le reconoce que sea obligado tributario, ni ha sido objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva 2006/122/CE (relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido)¹.

¹ De acuerdo con 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–).

El Tribunal Supremo (TS), en su jurisprudencia, a fin de solventar este derecho de los destinatarios a obtener satisfacción por las cantidades soportadas indebidamente, elaboró el denominado principio de «íntegra regularización» o de «regularización íntegra»², que fue acogido inmediatamente por la doctrina administrativa fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)³.

De esta forma, se exigía a la Administración tributaria que, cuando iniciase un procedimiento de comprobación del que resultase unas cuotas soportadas de IVA indebidamente deducidas por el destinatario, por los órganos que llevaban a cabo dicha comprobación se procediese a determinar en el mismo procedimiento si procedía o no la devolución de ingresos indebidos.

Esta aplicación del principio de regularización íntegra por parte del TEAC no distinguía en función del procedimiento de comprobación llevado a cabo por la Administración, de manera que, cualquiera que fuese este, el órgano gestor o inspector debían dar cumplimiento a este principio, sin perjuicio de que el resultado fuese la imposibilidad de proceder a su aplicación en tanto no concurrían las circunstancias para ello (por incumplimiento de las condiciones que exige el ordenamiento para reconocer un ingreso indebido, fundamentalmente).

Esto es, lo que exigía tanto la jurisprudencia como la doctrina del TEAC era que el órgano que efectuaba la comprobación llevase a cabo el análisis de la procedencia o no de la devolución de las cuotas de IVA que el obligado tributario sujeto al procedimiento de comprobación había soportado indebidamente; al margen siempre de supuestos claramente excepcionales en los que este destinatario participaba en un fraude o conocía o debería haber conocido que participaba en el mismo y no se había producido ni ingresado la repercusión a la Hacienda Pública o el abono de la misma por parte del destinatario al repercutidor.

En el análisis de las resoluciones del TEAC que se efectúan en este comentario, el órgano revisor administrativo se separa del criterio mantenido con anterioridad por este mismo órgano, y fija doctrina en el sentido de que no procede la aplicación de este principio de regularización íntegra en los procedimientos llevados a cabo por los órganos de Gestión Tributaria, como son los de verificación de datos y de comprobación limitada, lo que lleva a los destinatarios de la repercusión indebida bien a esperar que sea la Administración tributaria la que inicie un nuevo procedimiento, en este caso, de rectificación de la autoliquidación presentada por el repercutidor o bien a iniciar ellos mismos, mediante la correspondiente solicitud, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que remite al anterior. En cualquier caso, se encuentran con una liquidación tributaria que, de acuerdo con los prin-

² 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–).

³ 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–).

cipios de eficacia y validez de los actos administrativos, debe cumplirse (sin perjuicio de su impugnación y de la posibilidad de solicitar la suspensión en el caso de que el resultado sea a ingresar), y supone un empeoramiento en la configuración de su situación ante la Hacienda Pública frente al criterio mantenido hasta ahora por el propio TEAC.

1.2. Antecedentes de hecho

Ambas Resoluciones del TEAC, Sala 2.^a, de 26 de febrero de 2020 (RG 2449/2017 –NFJ077735–) y de 17 de septiembre de 2020 (RG 281/2018 –NFJ079556–), parten del mismo resultado de un procedimiento de comprobación limitada, como es la existencia de un acto de liquidación dictado por un órgano de Gestión Tributaria en el que se minoraba al sujeto pasivo objeto de la regularización las cuotas soportadas que se había deducido.

En el primer caso lo era por cuanto el sujeto pasivo había adquirido ciertos inmuebles con repercusión del IVA al haberse renunciado a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), y según el órgano gestor se habían incumplido las condiciones necesarias exigidas en el artículo 20.Dos de la misma norma y en el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA) para proceder a dicha renuncia, por lo que las ventas quedaban exentas de IVA y, por tanto, el destinatario se había deducido improcedentemente las cuotas repercutidas (el hecho imponible se había producido en el ejercicio 2009, en el que todavía no resultaba aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo, pues fue por Ley 7/2012, de 29 de octubre, cuando se modifica el artículo 84.Uno.2.º, letra e), añadiéndose los dos últimos guiones, siendo en el segundo en el que se recoge la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en caso de renuncia a la exención de las operaciones previstas en el artículo 20.Uno.20.º y 22.º LIVA). En la liquidación provisional resultante del procedimiento de comprobación limitada, el órgano de Gestión regional no hace mención alguna a la regularización íntegra ni al posible derecho a obtener la devolución de las cuotas indebidamente soportadas por el sujeto pasivo destinatario. Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, este órgano revisor la estima en parte reconociendo que para el caso de llegar a la conclusión de que el impuesto estaba indebidamente devengado y repercutido por el emisor, procedería su devolución, si bien el TEAR no era competente para tramitar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación, que estaba atribuido a los órganos de Gestión.

En el segundo caso, la regularización practicada se debía a que la Administración consideraba que el sujeto pasivo que se había deducido las cuotas soportadas no había acreditado la realidad de las operaciones cuya deducibilidad pretendía por supuestas adquisiciones a otro sujeto pasivo. Nuevamente, el órgano de Gestión regional no hace referencia alguna ni a la regularización íntegra ni al derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, acudiendo directamente en este caso el obligado tributario al TEAC en virtud de lo dispuesto en el artículo 229.6 de la LGT.

En ambos casos, los interesados en el recurso de alzada y en la reclamación económico-administrativa plantean, en primer lugar, sus pretensiones en relación con cuestiones de fondo de las regularizaciones (el derecho a la deducción de las cuotas soportadas), que no van a ser objeto de análisis en este comentario, y subsidiariamente, ambos sujetos pasivos interesados, solicitan que se reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, esto es, que se aplique el principio de «regularización íntegra» en el mismo procedimiento de comprobación limitada, resolviendo en consecuencia.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Fundamentación jurídica

Ambas resoluciones tienen una fundamentación análoga y, así, en la primera de ellas el TEAC parte de la conclusión alcanzada, esto es, que el interesado debería instar un procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en los artículos 126 y siguientes del RGAT. Si bien reconoce el órgano revisor que ha establecido «criterio reiterado en relación con la procedencia del reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra», cree preciso «establecer matizaciones derivadas de la propia naturaleza de los procedimientos tributarios en el seno de los cuales se adoptan las decisiones que conducen a las situaciones planteadas» que son objeto de controversia, pues estima que debe diferenciarse entre el derecho a la devolución y el cauce procedimental para solicitarla y obtenerla.

Considerando que la característica principal de los procedimientos iniciados por los órganos de Gestión Tributaria es la «restricción de facultades»⁴, reconoce que el TEAC se muestra muy riguroso a la hora de considerar el alcance de los procedimientos de Gestión Tributaria, pues estos procedimientos, por su propia naturaleza, se circunscriben a las competencias otorgadas, que son especialmente restrictivas «en lo que a las actuaciones frente a terceros se refiere»⁵.

Para el TEAC, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos «requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que

⁴ Con base en lo dispuesto en el artículo 136.2 de la LGT.

⁵ Alude, en este sentido, a las Resoluciones del TEAC de 12 de diciembre de 2013 (RG 4030/2011), y del TEAR de Cataluña de 14 de junio de 2016 (RG 08/03840/2013), si bien, debe hacerse constar la falta de relación con el asunto que ahora se trata, puesto que la primera anulaba la liquidación en cuanto el órgano gestor se había excedido del alcance fijado en la comunicación de inicio; y la segunda, si bien se refería al exceso en la competencia otorgada al órgano gestor, se anula no solo por este motivo, sino porque no se acredita la falsedad de las facturas.

entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas», lo que supone que no proceda considerar la rectificación de autoliquidaciones en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Esto es, no es este procedimiento «cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos», sin perjuicio de que la Administración, «en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo», siendo este procedimiento, «que debería iniciarse de oficio», «el cauce procedimental que este Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización íntegra».

Apoya su tesis el TEAC en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), pues señala que este órgano recoge tal solución de procedimientos distintos, a tramitar de forma separada conforme a lo dispuesto en la normativa procedimental de los Estados miembros⁶.

La segunda de las Resoluciones, de 17 de septiembre de 2020, reitera el criterio anterior, llegando a la misma conclusión:

[...] la solución tomada por la normativa española, de articular dos procedimientos distintos con sus correspondientes requisitos procedimentales es conforme con la normativa y jurisprudencia de la Unión Europea. En efecto, la normativa española permite que el sujeto pasivo que ha sufrido una repercusión indebida solicite directamente el pago a la Administración tributaria en todo caso y no únicamente cuando la devolución por parte del sujeto pasivo que ha repercutido resulte excesivamente difícil⁷.

2.2. Doctrina del TEAC. Contenido interpretativo de las resoluciones

Teniendo en cuenta lo expuesto en la fundamentación, el TEAC fija el siguiente criterio en relación con la cuestión que se analiza en este comentario: en el procedimiento de

⁶ Sentencia de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas.

⁷ Esta última consideración es efectuada en tanto el TJUE examinaba en la sentencia apuntada en la nota anterior un supuesto en el que el destinatario no podía obtener del repercutidor la devolución de la cuota, debido a su insolvencia, por lo que, en virtud del principio de efectividad, el órgano jurisdiccional estima que puede dirigirse a la Administración tributaria para obtener dicha devolución, amparado en que el repercutidor cumplió con sus deberes ante el fisco.

comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, la cual requiere de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no son factibles en dicho procedimiento; sin perjuicio de que la Administración inicie un nuevo procedimiento de comprobación al efecto respecto al sujeto que repercutió el tributo indebidamente, como debería hacer, y del derecho del contribuyente a impugnar la autoliquidación de quien le repercutió el tributo de manera impropia.

3. Comentario crítico

Son muchas las cuestiones a examinar entorno al principio de regularización íntegra en el IVA que recoge la jurisprudencia del TS, no solo respecto de su concepto, delimitación, contenido, alcance y naturaleza, sino también en el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, así como en el ámbito formal o procedimental, pudiendo plantearse serias objeciones a la teoría formulada por nuestro órgano supremo jurisdiccional⁸. En el supuesto que ahora se examina, la cuestión a la que se ciñe este comentario no es otra que la del ámbito procesal en el que los órganos de comprobación deben aplicar este principio al tramitar los procedimientos de comprobación o regularización tributaria de quien indebidamente soporta cuotas de IVA; en definitiva, si procede aplicarlo o no por los órganos encuadrados en el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) cuando concluyen procedimientos de comprobación limitada⁹.

Debe precisarse que este principio como tal no se encuentra recogido ni en la normativa de la Unión, ni tampoco en la jurisprudencia del TJUE. Del análisis de esta última se desprende que quien soporta indebidamente una cuota de IVA debe tener unos cauces¹⁰

⁸ Así, por ejemplo, debería examinarse si el procedimiento reconocido en el ordenamiento jurídico español es acorde con los principios de equivalencia y de efectividad a los que hace alusión constantemente el TJUE, antes de concluir la aplicación generalizada del principio de regularización íntegra. O la independencia en la regularización efectuada al repercutidor y al destinatario, reconocida por el TJUE, entre otras en Sentencias de 31 de enero de 2013 (asunto C-642/11 –NFJ049737–), Stroy trans (apartados 40 a 44), de 31 de enero de 2013 (asunto C-643/11 –NFJ049739–), LVK – 56 (apartados 45 a 50 y 56), y sus efectos en la materia que se examina.

⁹ El TEAC, siguiendo la jurisprudencia del TS, acepta sin excusa alguna que los órganos encargados de la inspección de los tributos deben aplicar esta institución de la «íntegra regularización», cualquiera que sea el alcance de los procedimientos de inspección que inicien, bien sea una comprobación parcial o general, ya de lugar a una liquidación provisional o definitiva. Así se reconoce, además de las resoluciones citadas en la nota anterior, en las citadas en las que se comentan ahora, de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 –NFJ057348–), de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014 –NFJ069172–), de 25 de junio de 2019 (RG 1972/2017 –NFJ074087–) o de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016 –NFJ074321–).

¹⁰ No solo frente a la Administración tributaria, sino también cauces ordinarios o civiles frente al repercutidor, como reconoce el TJUE, entre otras, en Sentencias de 15 de marzo de 2007 (asunto C-35/05 –NFJ024994–), Reemtsma Cigarettenfabriken, o de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas.

en el derecho interno que le permitan obtener la restitución de las cuotas abonadas¹¹, al margen de determinados supuestos en los que concurre fraude o abuso del derecho en los que participa, lo que supone, en última instancia, que esta restitución e indudablemente el principio de «regularización íntegra» no es sino un efecto del principio de neutralidad que preside el IVA¹².

En este sentido, el TJUE reconoce de manera constante la falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, pues corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse, teniendo en cuenta el respeto a los principios de equivalencia y de efectividad¹³. Esto es, el TJUE remite a la normativa propia de cada Estado miembro para dar solución a las situaciones que ahora se examinan, siempre teniendo en cuenta el derecho a la recupera-

¹¹ Se podría plantear, en el caso de que exista una situación de fraude o abuso del derecho por parte de quien repercutió indebidamente, si esta restitución es procedente o no, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, en el supuesto de que el destinatario, quien soporta incorrectamente las cuotas, participa en el fraude o abuso del derecho o conocía o debería conocer que participaba, siguiendo la denominada «teoría del conocimiento» recogida por el órgano revisor europeo. Ello excede el ámbito de este comentario, por lo que no se hace referencia a esta situación, que también puede dar lugar a comentar la tesis sustentada por el TS, pues no distingue de manera clara y precisa esta situación. No obstante, como punto de partida de esta cuestión debe puntualizarse que, de forma unánime y reiterada, el TJUE ha reconocido que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es también un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (entre otras muchas, Sentencias de 21 de junio de 2012 [asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11 –NFJ047391–], Mahagében y Dávid, apartados 42 y 43 y la jurisprudencia citada; de 31 enero de 2013 [asunto C-642/11 –NFJ049737–], Stroy trans, apartado 46; de 8 de mayo de 2019 [asunto C-712/17 –NFJ073190–], EN.SA., apartado 31; de 10 de julio de 2019 [asunto C-273/18 –NFJ073990–], Kuršu zeme, apartado 34), lo que supone que para el TJUE la existencia de estas circunstancias deben presidir la interpretación de las normas en esta materia.

¹² La relación con los procedimientos de devolución en supuestos de repercusión indebida y su relación con el principio de neutralidad es puesta de manifiesto por el TJUE, entre otras, en Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-454/98 –NFJ010199–), Schmeink & Cofreth.

¹³ En este sentido, Sentencias de 16 de mayo de 2000 (asunto C-78/98 –NSJ010984–), Preston y otros; de 15 de marzo de 2007, (asunto C-35/05 –NFJ024994–), Reemtsma Cigarettenfabriken; de 6 de febrero de 2014 (asunto C-424/12 –NFJ053403–), Fatorie, o de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas; considerando que estos principios de equivalencia y de efectividad suponen que estos cauces no pueden ser menos favorables que los se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de derecho interno ni deben estar estructurados de forma tal que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Interesante en este aspecto resultan las Sentencias de 21 de febrero de 2018 (asunto C-628/16 –NFJ069651–), Kreuzmayr (apartado 48 y jurisprudencia citada), de 11 de abril de 2019 (asunto C-691/17 –NFJ073107–), PORR Építési Kft. (apartado 42 y jurisprudencia citada) y de 10 de julio de 2019 (asunto C-273/18 –NFJ073990–), Kuršu zeme, de las que puede deducirse que para el TJUE quien ha soportado indebidamente una cuota repercutida debe acudir en primer lugar al repercutidor, y solo en el caso de que resulte imposible o excesivamente difícil obtener esta devolución, podría reclamarse la devolución de las autoridades tributarias (lo que valida de esta forma la normativa nacional que prevé que la restitución del impuesto soportado la haga en primer lugar el repercutidor).

ción que asiste a quien soportó indebidamente unas cuotas de IVA, pues existe el deber de los Estados de establecer la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe¹⁴.

Por ello, 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 –NFJ010199–), Schmeink & Cofreth¹⁵, 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. Así, señala que un Estado miembro puede estimar que la regularización del IVA indebidamente facturado debe producirse durante un procedimiento ulterior para permitir que la Administración tributaria verifique, en particular, cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado y que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales¹⁶.

Considerando estos criterios fijados por el TJUE, nuestro ordenamiento jurídico interno no recoge expresamente el principio de «íntegra regularización», ni con carácter general en la LGT¹⁷, ni tampoco en la normativa propia de los distintos tributos que componen nuestro sistema tributario. Estamos ante una elaboración jurisprudencial del principio efectuada por el TS quien fijó desde el inicio que no resultaba exclusivo del IVA, sino que es aplicable a la generalidad de los tributos, fundamentado en el artículo 103.1 de la LGT, así como en

¹⁴ Lo que es recordado por el TJUE desde la Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (asunto C-342/87 –NFJ000686–), Genius Holding.

¹⁵ Apartados 65 y siguientes, al examinar cuál debe ser el procedimiento a seguir para regularizar el IVA indebidamente facturado, planteándose con anterioridad si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la buena fe de quien expidió las facturas.

¹⁶ Concluye que cuando el riesgo de pérdida fiscal ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria y el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado; correspondiendo a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, siendo una potestad reglada que no puede dejarse, como se ha indicado a la discrecionalidad del órgano administrativo.

¹⁷ Si bien podría considerarse implícito el principio de «íntegra regularización» en la teoría de las «obligaciones conexas» de los artículos 68.9 y 239.7 de la LGT, estamos ante dos instituciones no coincidentes en su contenido y extensión, en tanto en la segunda se alude a elementos de la obligación tributaria, mientras que en la primera es habitual que dicha obligación tributaria no haya nacido, en tanto la repercusión fue incorrecta.

el principio de respeto a los actos propios, de interdicción de la arbitrariedad, eficacia y celeridad, recogidos en los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución (CE)¹⁸.

Así, para el TS la «regularización íntegra» alcanza tanto a los aspectos positivos como los negativos para el obligado tributario, 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 tributaria¹⁹. Puede decirse, por ello, en un sentido amplio, que el principio de íntegra regularización 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 compensar²⁰.

De otra parte, la «íntegra regularización» no impone, *per se*, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a la Administración a que compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma²¹.

Desde el punto de vista del IVA la aplicación del principio no exige de una doble regularización (a diferencia de determinadas situaciones que se producen, por ejemplo, en la imposición directa), dada la independencia de las relaciones jurídicas del proveedor y del destinatario frente a la Hacienda Pública y, por ello, la regularización íntegra surge de la comprobación que se efectúa por la Administración a una de las partes, por lo que su aplicación se limita a este ámbito, al del proveedor o al del destinatario, pues ambos pueden beneficiarse de este principio²².

¹⁸ Así, STS de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012 –NFJ083101–) y Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de julio de 2015 (rec. núm.115/2014 –NFJ083098–).

¹⁹ En este sentido se ha pronunciado desde que consideró aplicable este principio, entre otras, en Sentencias de 25 de marzo de 2009, de 10 de mayo de 2010 (rec. 1454/2005) o de 29 de enero de 2012 (rec. 5631/2008), refiriéndose en estas sentencias tanto al impuesto sobre sociedades, 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), 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 impuesto sobre sociedades; o la de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–), relativa al IRPF.

²⁰ STS de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012 –NFJ083101–).

²¹ Resolución del TEAC de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016 –NFJ074321–).

²² Entre otros efectos, la aplicación de la doble regularización implicaría el reconocimiento del carácter de interesado en los procedimientos de comprobación iniciados a los repercutidores, a todos los destinatarios de sus operaciones, lo que ha sido rechazado por el TEAC, la AN y el TS, a pesar de lo discutible de un criterio tan riguroso.

Desde el punto de vista procedimental, este principio de «íntegra regularización» no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, si bien debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse²³, lo que llevó a plantear asimismo si era exigible exclusivamente en procedimientos de comprobación iniciados por los órganos inspectores o debía aplicarse asimismo por los órganos de Gestión Tributaria.

El TEAC, desde que acogió el principio de «íntegra regularización» no efectuó distinción entre regularizaciones realizadas por los órganos de Gestión Tributaria o por la Inspección de los Tributos, concluyendo su aplicación en los dos ámbitos funcionales de la Administración tributaria, sin llegar a plantearse la posible incompetencia de los órganos de Gestión en esta materia, dada la amplitud con que se había elaborado jurisprudencialmente este principio, de forma que en el examen de las resoluciones que dicta no encontramos el planteamiento de duda alguna sobre su aplicación a los procedimientos de comprobación limitada, extensible a los de verificación de datos, si es que, en alguno de ellos pudiera exigirse la aplicación del principio²⁴.

Subyace en este planteamiento, no solo la aplicación generalizada que hace el TS del principio, sino también el ámbito objetivo de aplicación de la «íntegra regularización» así como las competencias atribuidas a los órganos de Gestión.

Así, el principio no resulta aplicable exclusivamente a supuestos en que se examina la procedencia de la devolución o no de las cuotas soportadas, pues el ámbito de aplicación objetivo del principio es mucho más amplio. Ya se ha señalado que resulta aplicable tanto desde la óptica del proveedor o del prestador de servicios o del sujeto pasivo por inversión, como del destinatario que soporta las cuotas, por lo que, por ejemplo, en el primero de los casos indudablemente no estamos haciendo referencia al derecho a la devolución de cuotas soportadas, pues en la generalidad de los casos estaremos ante el derecho a la deducción de cuotas soportadas²⁵.

²³ SSTS 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–).

²⁴ Buena muestra de cuanto se expone son las Resoluciones del TEAC de 14 de febrero de 2012 (RG 4849/2009), de 23 de octubre de 2014 (RG 2078/2011 –NFJ056120–), de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 –NFJ057348– y acumuladas) o de 21 de septiembre de 2017 (RG 2903/2014).

²⁵ No debe olvidarse que, inicialmente, el principio lo aplicaba tanto el TS como el TEAC a los supuestos de inversión del sujeto pasivo, o en aquellos en que un sujeto pasivo no había declarado adquisiciones intracomunitarias de bienes, exigiendo los órganos revisores a los órganos encargados de la aplicación de los tributos que regularizasen también el impuesto soportado deducible en función del porcentaje de deducción al que tenía derecho el sujeto pasivo. Entre otras, podemos señalar las SSTS de 26 de noviembre de 2006 (rec. núm. 9434/2003 –NFJ037042–) o de 25 de marzo de 2009 (rec. núm. 4608/2006 –NFJ033809–), y las Resoluciones del TEAC de 8 de noviembre de 2011 (RG 2674/2009 y acumuladas) o de 17 de enero de 2012 (RG 2324/2009). O también a supuestos en los que la Administración imputaba los ingresos o el IVA devengado a ejercicios anteriores a aquellos en los que el contribuyente o el sujeto pasivo los había declarado.

Desde el punto de vista de la competencia funcional, si bien la normativa tributaria referida a los procedimientos de gestión distingue entre el de comprobación limitada y el de rectificación de las autoliquidaciones así como el de devolución de ingresos indebidos, no cabe duda de que el primero de ellos puede dar lugar a una devolución y, por otra parte, son los órganos de Gestión Tributaria los que tienen atribuida competencia para resolver los otros dos tipos de procedimientos, por lo que, frente a los órganos inspectores, los de Gestión son los órganos naturales o básicos encargados de estas funciones, bastando un examen de la normativa que atribuye las funciones a estos órganos para darse cuenta de ello. Una interpretación del artículo 129 del RGAT, adecuada a la finalidad pretendida por precepto, lleva a la conclusión que se está exponiendo, pues legitima al destinatario a solicitar y obtener la devolución del ingreso indebido. Es cierto que tanto en un procedimiento inspector como en uno de gestión se puede plantear una misma cuestión, en el caso de que se proceda examinar la devolución de ingresos indebidos al destinatario, como es la participación de un tercero (el proveedor del bien o el prestador del servicio que repercutió) en dicho procedimiento de comprobación en el que no fue llamado, concurriendo en él la condición de interesado en el procedimiento. Pero respecto de esta cuestión debe puntualizarse que dicho problema se suscita en ambos tipos de procedimientos, y a ello ha dado respuesta el TS exigiendo a los órganos competentes la obligación de comprobar la procedencia de la devolución, si bien no entra a determinar los trámites concretos que debe seguir el órgano administrativo²⁶, de forma que debe ser llamado al procedimiento a quien puede verse afectado por la resolución del mismo, pues tiene un interés legítimo en el acto administrativo que ponga fin al procedimiento, de ahí la exigencia de que se le llame al mismo para no causarle indefensión²⁷.

En última instancia, como ha puesto de manifiesto el propio TS, la necesidad de regularizar en un mismo procedimiento las cuestiones negativas y positivas que afectan a quien ha sido llamado inicialmente al mismo tiene amparo en el principio de seguridad jurídica, así como en los de buena administración, economía procedimental y eficacia administrativa, recogidos en el artículo 103 de la CE, y el de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario expresado en el artículo 3.2 de la LGT²⁸.

Se ha puesto de manifiesto cómo tanto la jurisprudencia del TJUE, así como una interpretación de los procedimientos de comprobación ajustada a los principios que se acaban de exponer, permiten sustentar la aplicación del principio de «íntegra regularización», si bien cabe plantearse si en nuestro ámbito nacional, además del TEAC en la doctrina an-

²⁶ Nos encontramos ante cuestiones que nuevamente ponen de manifiesto la necesidad de revisar la doctrina sustentada por el TS o, cuando menos, de precisar bien la forma de proceder de la Administración bien incluso la necesidad de una reforma legislativa.

²⁷ Sentencias de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–) y de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019).

²⁸ Entre otras, Sentencias de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 3212/2018) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–).

terior a las resoluciones que ahora se comentan, la jurisprudencia ha mantenido la posibilidad de aplicar el principio al procedimiento de comprobación limitada iniciado por los órganos de Gestión Tributaria.

Es cierto que la mayoría de los supuestos que examina el TS se refieren al procedimiento inspector, cualquiera que sea su alcance, general o parcial, limitando los efectos de la aplicación del principio a este alcance, si bien su fundamentación puede ser trasladada a los procedimientos de comprobación limitada, como había efectuado el TEAC.

Llama la atención en este sentido cómo el TEAC en las resoluciones que se comentan, alude a la jurisprudencia del TS referida a los procedimientos de inspección, sin referencia alguna a los procedimientos de comprobación limitada, porque desde un principio este órgano jurisdiccional superior nacional reconoció la aplicación del principio a actuaciones de carácter general y también parcial²⁹. En sentencias recientes, ha puesto de relieve la obligación de aplicar el principio por la Administración, sin distinción por tanto del encuadramiento de los órganos comprobadores en uno u otro departamento de la AEAT, o de forma más concreta alude a los distintos procedimientos específicos, englobando los de gestión y los inspectores. Así, para el TS «cuando la Administración inicia un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, esta ha de ser íntegra», puesto que «le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente»³⁰. En otras ocasiones, la cuestión que presenta interés casacional, fijada por la sección de admisión del recurso, no distingue entre procedimientos inspectores y de gestión, pues plantea de modo generalizado si en los casos en que la Administración tributaria (sin distinción del órgano que tramita el procedimiento) practica una regularización, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del impuesto indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas³¹, sin per-

²⁹ Entre otras, Sentencias de 25 de marzo de 2009 (rec. núm. 4608/2006 –NFJ033809–), de 10 de mayo de 2010 (rec. núm. 1454/2005 –NFJ075919–) y de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), referidas tanto a imposición directa como indirecta.

³⁰ Así, en Sentencias de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–), de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–) y de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–).

³¹ Claro ejemplo es la Sentencia de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–), y la que se expone a continuación, en la que nuevamente la cuestión que presenta interés casacional no distingue en

juicio de que el órgano jurisdiccional resuelva haciendo alusión exclusivamente al procedimiento inspector, que era el que había dado lugar al recurso contencioso-administrativo, concluyendo que la Inspección no debió quedarse en concretar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino que debió acordar si el obligado tributario objeto de comprobación tenía derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, resultando así una regularización completa de su situación fiscal.

Las posibles dudas que pudieran suscitarse por la Administración han sido disipadas de manera definitiva por el TS en Sentencia de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020 –NFJ082456–), en el que se examina la regularización por IVA efectuada por un órgano de Gestión Tributaria en un procedimiento de comprobación limitada. Tras reiterar la doctrina que venía sustentando el órgano revisor en el marco de los procedimientos inspectores³², que no se expone por ser conocida ampliamente, pero sí reconoce que venía siendo aplicada por el propio TEAC³³, concluye de forma diáfana que los razonamientos que hasta ahora venía postulando, y la «filosofía tanto en el plano sustancial como en el procedimental» debe extenderse,

[...] con las adaptaciones que sean necesarias, a las actuaciones de gestión. No procede, pues, acudir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Tendrán que llevarse a cabo, eso sí, las actuaciones complementarias que sean precisas, sin merma, por supuesto, de los derechos y garantías procedimentales de ninguno de los interesados. La Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración, y, por ello le resulta exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definidamente las disfunciones derivadas de su actuación.

función del órgano que comprueba, pues la concreta en si habiendo sido negado por la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA (en este caso por no estar acreditada la recepción de los servicios declarados), debe el órgano comprobador aplicar el principio de «íntegra regularización» para determinar si tenía o no derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

³² Se refiere el TS a las Sentencias de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–), que a su vez reitera lo expuesto en las de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–) y de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), y estas a su vez, a la doctrina recogida en las de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), de 25 de octubre 2015 (rec. núm. 3857/2013 –NFJ060459–), de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), de 18 de septiembre de 2013 (rec. 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), de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012), de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 3212/2018); si bien podría referirse a otras, dado el buen número de sentencias que aluden al principio de «íntegra regularización».

³³ Alude en general el TS en su jurisprudencia a que la posición que mantiene la Administración tributaria al interponer los recursos, dista mucho de la interpretación que hace el TEAC de la jurisprudencia del TS, poniendo como ejemplo la Resolución de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014 –NFJ069172–); si bien en esta resolución el órgano revisor administrativo examinaba un procedimiento de comprobación inspectora.

Nuevamente, el TS se refiere a la necesidad de resolver en el mismo procedimiento de comprobación los aspectos negativos y positivos que afecten al obligado tributario, eso sí, sin merma de los derechos que afecten a quienes tienen la condición de interesados en dicho procedimiento y en el acuerdo que concluya el mismo, refiriéndose así a quienes repercutieron indebidamente. El órgano jurisdiccional no da una solución a las dudas procesales que se plantean como consecuencia de este reconocimiento, esencialmente porque no se ha planteado esta cuestión, aunque bien podría entrar a ello ya que estamos ante un problema que se deriva directamente de la aplicación de su jurisprudencia. De otra parte, una reforma normativa que diese seguridad jurídica tanto al obligado tributario objeto de comprobación como a los demás interesados en la aplicación del principio sería una buena medida para aclarar definitivamente las cuestiones que se suscitan, como es el hecho de que al nuevo interesado que surge de la aplicación de la «íntegra regularización», solo puede trasladársele el reconocimiento de su condición respecto de una parte de la regularización propuesta, si bien se reitera que los problemas procedimentales y sustantivos que se suscitan son numerosos y exceden a la finalidad de este comentario.

En definitiva, por lo que se refiere concretamente a los supuestos que se contemplan en las resoluciones del TEAC que se comentan (la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas de IVA indebidamente cuando la Administración regulariza al destinatario que ha soportado las cuotas impidiendo su deducibilidad), si bien ello es extensible a cualquier situación en la que puedan derivarse efectos positivos de la regularización practicada, la existencia de un procedimiento de comprobación tributaria, cualquiera que sea su naturaleza y el órgano encargado de su tramitación y resolución, exige la entrada del principio de «íntegra regularización» con relación al obligado tributario que está siendo objeto de comprobación y dentro del alcance material al que se circunscribe esta, respetando dicho alcance, atendiendo así a todos los componentes englobados en el ámbito material en el que se desarrolla la actuación comprobada.

Esperemos, por tanto, que el TEAC vuelva a acoger la doctrina que con anterioridad venía sustentando, que no es otra que la que se acaba de expresar, adaptándose así a la jurisprudencia uniforme del TS, considerando, como se ha expuesto, que el principio de «íntegra regularización» no es contrario a la doctrina del TJUE.

Bibliografía

- 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, 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. Revista de opinión*, 58.
- 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. (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. Revista de opinión*, 73.
- 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. *Carta tributaria. Revista de opinión*, 2, 75-79.
- 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.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la administración. *Quincena fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 15, 71-98.
- 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.
- 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: Revista de Actualidad 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, 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.