

El principio de regularización íntegra y la prescripción de los derechos de la Administración

El Tribunal Supremo avanza en la interpretación y aplicación del principio de regularización íntegra en relación con la prescripción de los derechos de la Administración y, en particular, con el derecho a realizar comprobaciones e investigaciones conforme a lo previsto en el artículo 115 de la Ley General Tributaria.

ROCÍO ARIAS PLAZA

ADRIÁN BOIX CORTÉS

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

El principio de regularización íntegra constituye un principio general del Derecho tributario establecido y consolidado a través de la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo. Se trata, como manifiesta el propio tribunal en su Sentencia de 28 de febrero del 2023 (rec. núm. 4598/2021), de un principio directamente vinculado al principio sustantivo de justicia tributaria, «atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE)», y a principios de orden procedimental, como son los de eficacia y economía y de proporcionalidad en la aplicación del Derecho tributario, este último regu-

lado en el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

En el contexto de las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración tributaria, la aplicación de este principio exige que ésta considere todos los elementos del tributo objeto de dichas actuaciones a los efectos de la regularización resultante de ellas, no sólo los que puedan ser perjudiciales para el contribuyente, sino también aquellos que le puedan ser favorables. Como indicábamos al comienzo, la jurisprudencia existente sobre este principio de íntegra regularización y su obligada aplicación por parte de la Administración tributaria en el curso de actuaciones de com-

probación, con independencia de su alcance —ya sea general o parcial—, es copiosa y reiterada¹, existiendo una doctrina consolidada al respecto. No obstante, su aplicación práctica sigue planteando cuestiones de interés en función del marco concreto en el que deba ponderarse su alcance.

En este sentido, la reciente Sentencia de 7 de junio del 2024 (rec. núm. 7974/2022) del Tribunal Supremo resuelve un recurso de casación en el que la cuestión de interés casacional plantea un interesante problema sobre la aplicación y el alcance del principio de regularización íntegra en relación con la prescripción de los derechos de la Administración, en particular, en relación con el derecho a realizar comprobaciones e investigaciones conforme a lo previsto en el artículo 115 de la Ley General Tributaria (relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación que corresponden a la Administración tributaria).

El recurso tiene su origen en la regularización llevada a cabo en el seno de un procedimiento inspector por el concepto del impuesto sobre sociedades de una entidad respecto de un determinado ejercicio en el que se habrían compensado bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores, ya prescritos. En ejercicio de sus facultades de comprobación, no prescritas en virtud de lo previsto en el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, la inspección regulariza el importe de dichas bases imponibles negativas por corresponder a gastos (provisión por insolvencias), deducidos en ejercicios prescritos, considerados improcedentes al entender que la cuenta por cobrar no debió ser contabilizada por la sociedad por corresponder a terceros (la entidad habría actuado como mediadora en relación con los cobros y pagos). En el seno de la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad, ésta no se opone a la regularización de los gastos asociados a la provi-

sión por insolvencias —aceptando el criterio de la Administración—, pero solicita la regularización íntegra a los efectos de que se regularicen igualmente los ingresos contabilizados inicialmente, asimismo en ejercicios prescritos, a los que correspondía la referida provisión.

Con estos antecedentes, la cuestión que plantea interés casacional y que resuelve el Tribunal Supremo en la sentencia de 7 de junio del 2024 consiste en «determinar si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción».

Anticipamos que la respuesta dada por el tribunal a dicha cuestión es afirmativa, pero la sentencia contiene un interesante análisis sobre la convergencia entre la finalidad y alcance de las potestades de comprobación e investigación y el fin y alcance del principio de regularización íntegra, del que merece la pena destacar los siguientes criterios interpretativos:

- «Por la virtualidad de la prescripción» (art. 66 LGT), el principio de regularización íntegra no permite admitir la rectificación de una autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito.
- En relación con la prescripción de los derechos y potestades de la Administración, es preciso distinguir la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (art. 66 LGT), cuyo plazo es el general de cuatro años, de la prescripción del derecho a

¹ A modo de ejemplo, las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de noviembre del 2012 (rec. núm. 6618/2010), de 12 de diciembre del 2013 (rec. núm. 4301/2010), de 31 de marzo del 2014 (rec. núm. 2374/2010) o, más recientemente, la Sentencia de 28 de febrero del 2023 (rec. núm. 4598/2021).

comprobar e investigar —conforme al artículo 115 de la Ley General Tributaria— al que se refiere el artículo 66 bis del mismo texto legal, sometido a un plazo de prescripción más amplio de diez años, cuando se refiere a bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o a deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

- Por tanto, de acuerdo con esta distinción, la imposibilidad de regularizar situaciones tributarias una vez transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años no impide que la Administración tributaria pueda realizar comprobaciones e investigaciones sobre ejercicios prescritos (dentro del plazo de prescripción «extendido» de diez años) en la medida en que puedan tener incidencia sobre ejercicios no prescritos y que estén siendo objeto de regularización.
- La finalidad última de las funciones de comprobación a las que se refiere el artículo 115 de la Ley General Tributaria es garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y la correcta aplicación del Derecho tributario.
- En el ejercicio de este derecho de comprobación, la Administración está sometida al principio de regularización íntegra, cuya finalidad —*dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización tributaria*— converge con la del ejercicio de las facultades de comprobación —*correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias*—, con el objetivo último de evitar situaciones tanto de infraposición como de sobreimposición, sobre la base de los principios vertebradores de nuestro

sistema tributario, como son el de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, a los que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución.

- En definitiva, en las actuaciones de regularización tributaria de ejercicios no prescritos que afecten al importe de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, la Administración tributaria, en aplicación del principio de regularización íntegra, deberá proyectar sobre el ejercicio regularizado no prescrito las consecuencias que se deriven de sus facultades de comprobación sobre el ejercicio prescrito, tanto favorables (ingresos no computables) como desfavorables para el contribuyente (conceptos no deducibles).

Sin perjuicio de los criterios interpretativos establecidos, dado que la sentencia de instancia no había entrado a valorar la realidad y relación entre los ingresos y los gastos cuya regularización íntegra reclamaba la entidad recurrente, el Tribunal Supremo en su sentencia ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia de instancia para que se valore, con base en el expediente y la prueba practicada, la concurrencia de las circunstancias de hecho que permitan efectuar la regularización íntegra que proceda.

Como ya se ha anticipado, al margen del supuesto de hecho concreto, el contenido de esta sentencia resulta de gran interés, puesto que supone un avance en la interpretación y aplicación del principio de regularización íntegra en relación con las actuaciones de comprobación de los elementos de la obligación tributaria correspondiente a ejercicios prescritos que tengan incidencia o proyección en la regularización de ejercicios no prescritos.