

El principio de regularización íntegra y los límites invocados por la Administración

Analizamos el principio de regularización íntegra y los límites que frente a él invoca la Administración a la luz de la doctrina más reciente del Tribunal Supremo y de los recursos de casación pendientes de resolución.

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, asentado en los principios de justicia tributaria y de buena administración —arts. 31.1 y 103.1 de la Constitución española—, determina que, cuando un contribuyente se ve sometido a un procedimiento de comprobación tributaria y se regulariza su situación, para evitar un perjuicio injustificado al obligado tributario o un enriquecimiento injusto de la Administración, «procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo [al contribuyente], sino

también lo favorable». Así nos lo recuerda la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero del 2025 (rec. núm. 960/2023).

Como indica la referida sentencia del Tribunal Supremo, el principio de íntegra regularización es de génesis jurisprudencial y se construye en atención a situaciones muy diversas. Pero no es, desde luego, una fórmula que se aplique automáticamente, lo que puede determinar soluciones que queden fuera del marco legal, sino que en cada caso dicho principio se aplica para encontrar una solución que permita aplicar

la ley considerando todos los componentes del tributo, los favorables al recurrente y los que no lo son.

El caso que aborda la referida sentencia es el siguiente:

Un contribuyente se dedujo en el ejercicio 2009 la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportada en la adquisición de un inmueble, deducción que regularizó la Administración mediante un acta de conformidad en la que el contribuyente habría reconocido que el inmueble no se encontraba afecto a la actividad. Posteriormente, cuando se transmitió el inmueble en el 2011, el contribuyente incluyó en la autoliquidación que correspondía el impuesto sobre el valor añadido devengado y, a la vez, incrementó el saldo a compensar procedente de ejercicios anteriores en el montante de la cuota de dicho impuesto soportado en la adquisición, cuya deducción le había sido negada previamente. A este respecto, el contribuyente invoca el principio de regularización íntegra afirmando que tiene derecho a recuperar dichas cuotas del impuesto soportadas en la adquisición del inmueble, toda vez que, negado su derecho a la deducción en relación con el ejercicio 2009, se habría aplicado entonces, incorrectamente, la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido en la adquisición del inmueble (art. 20.uno.22ª LIVA)—; el impuesto le habría sido repercutido indebidamente, surgiendo entonces, en el 2009, un derecho a la devolución cuya compensación se pretende mediante la autoliquidación presentada en el momento de la venta (2011).

Sin perjuicio de otras cuestiones que plantea el asunto, el Tribunal Supremo establece la siguiente doctrina al respecto (la cursiva es nuestra):

El principio de íntegra regularización no resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueban por la Admi-

nistración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de operaciones realizadas en periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente. Esto es, que el principio de íntegra regularización no entra en juego cuando ya se ha producido la comprobación administrativa de la que se pretende extraer la consecuencia favorable —aquí, la compensación del IVA soportado— mediante su traslación al procedimiento correspondiente a otra operación.

Resulta de ello un claro límite al principio de regularización íntegra: en una regularización tributaria, el contribuyente no podrá invocar un efecto favorable que debería considerarse para completar una regularización íntegra cuando dicho efecto resulte de un componente del tributo que hubiera sido objeto de una regularización anterior que sea firme y en la que el contribuyente no haya invocado aquel efecto favorable.

El efecto favorable, sin embargo, sí puede invocarse, promoviendo una regularización íntegra, aunque aquél tenga su origen en ejercicios en los que esté prescrita la facultad de la Administración de determinar la deuda tributaria, como resulta de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio del 2024 (rec. núm. 7974/2024). En esta sentencia, que ya fue objeto de análisis en el correspondiente número de Litigación Tributaria, el Tribunal Supremo concluyó que la deducción incorrecta de la provisión por insolvencias que determinó la regularización de la base imponible negativa declarada —en ejerci-

cios no prescritos— debió comportar que se proyectara en el ejercicio regularizado el efecto de los ingresos relacionados con esas deducciones, aunque tales ingresos procedieran de ejercicios prescritos.

Pues bien, en conexión con todo lo anterior, el Tribunal Supremo se pronunciará acerca de otro límite esgrimido por la Administración para exceptuar el principio de regularización íntegra en relación con la prescripción. Así resulta del recurso de casación recientemente admitido mediante el Auto de 12 de marzo del 2025 (rec. núm. 7200/2023), en el que asumimos la dirección letrada.

Los antecedentes del asunto objeto del recurso de casación son los que siguen. En el curso de un procedimiento inspector, la Inspección conside-

Hacienda invoca límites para no aplicar el principio de regularización íntegra

ró que determinadas rentas declaradas por una sociedad en los ejercicios 2013 a 2016 no eran imputables a dicha sociedad, sino a su socio persona física. La Inspección invocó el principio de regularización íntegra para afirmar que, en consecuencia, las rentas que debían imputarse en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del socio determinaban una minoración de la base imponible de la sociedad en su impuesto sobre sociedades. Hasta aquí nada significativo. Ahora bien, la Inspección aplicó dicha solución sólo y exclusivamente en relación con los ejercicios 2014 a 2016. Considera la Inspección que no cabía aplicar en su plenitud el principio de regularización íntegra, habida cuenta de que el impuesto sobre la renta de las personas físicas del 2013 estaba prescrito cuando tuvo lugar la regularización y no podría

gravarse la referida renta en este impuesto, por lo que no procedía minorar la base imponible del impuesto sobre sociedades del 2013 del mismo modo que sí hizo en los restantes ejercicios.

Esto es, la Inspección justifica que deben tributar por el impuesto sobre sociedades de la sociedad unas rentas que la propia Inspección niega que correspondan a dicha sociedad; la Inspección exceptúa el principio de regularización íntegra debido a la imposibilidad de hacer tributar esas mismas rentas por el impuesto sobre la renta de las personas físicas como consecuencia de la prescripción.

Sobre la base de los referidos antecedentes, la cuestión admitida a casación consiste en «[d]eterminar si puede exceptuarse la aplicación del principio de regularización íntegra a

un impuesto (IS), cuando existe otro distinto (IRPF) cuyo plazo de prescripción respecto de una anualidad concreta ya ha vencido o, por el contrario, siendo presupuestos de la regu-

lación completa y bilateral que se produzca un exceso de tributación susceptible de regularización y, correlativamente, un enriquecimiento injusto de la Administración, la prescripción del derecho de ésta a determinar la deuda tributaria impide el enriquecimiento injusto de la Administración y, por ende, la necesidad de regularizar íntegramente».

¿No es un perjuicio para el contribuyente por el impuesto sobre sociedades, evitable mediante el mecanismo de la regularización íntegra, que se le haga tributar por rentas que según la propia Inspección eran imputables al socio persona física en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de éste? ¿El solo hecho de que la Inspección haya actuado cuando ya había prescrito su derecho a regularizar el impuesto sobre

la renta de las personas físicas debe impedir la plena aplicación del principio de regularización íntegra y que el contribuyente por el impuesto sobre sociedades asuma una tributación que según la propia Inspección no le corresponde?

Nótese que, en el auto de admisión, el Tribunal Supremo recuerda que el referido asunto concerniente al recurso núm. 7974/2022 «sienta un criterio que puede ser extrapolable o favorable a la tesis del recurrente, pues sostiene que en las actuaciones de regularización tributaria, la Administración debe tener en consideración todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributa-

ria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente». Esto es, la prescripción, *a priori*, no es ni ha sido hasta la fecha un impedimento para aplicar el principio de íntegra regularización.

Esa nueva cuestión admitida a casación evidencia que la construcción jurisprudencial del principio de regularización íntegra está en curso y se enfrenta a importantes desafíos, como la determinación de sus límites, especialmente cuando afecta a situaciones que podríamos calificar de consolidadas.