

El principio de regularización íntegra en materia tributaria, contraposición al enriquecimiento injusto de la Administración

“Visión, creación y mandato jurisprudencial”



El concepto de **regularización íntegra** en el ámbito tributario, especialmente en el caso del IVA, ha generado un debate intenso tanto en la jurisprudencia como en la doctrina administrativa. Este artículo se centrará en analizar el marco actual de la regularización del IVA en procedimientos de comprobación limitada, haciendo énfasis en la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como en las implicaciones prácticas para los contribuyentes.

Estamos, por tanto, ante un concepto jurídico que por mandato jurisprudencial se perfecciona en principio, que obliga a los órganos administrativos encargados de la comprobación tributaria a resolver tanto los aspectos negativos como los positivos derivados de una regularización, es decir, si la Administración determina que el contribuyente no tenía derecho a deducir cuotas de IVA, debe simultáneamente evaluar si éste tiene derecho a recuperar cantidades indebidamente repercutidas.

Autor:

M^a Emperatriz Berrocal Acosta

Abogada

Economista

Por ejemplo, si un sujeto pasivo deduce cuotas de IVA indebidamente soportadas debido a errores del repercutidor, la Administración no puede limitarse a negar la deducibilidad de esas cuotas; debe también determinar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos en el mismo procedimiento.

Doctrina del TEAC y su controversia

Sin embargo, el TEAC ha limitado la aplicación de este principio en ciertos procedimientos, argumentando que los procedimientos de comprobación limitada carecen de facultades suficientes para abarcar todas las cuestiones relacionadas con la devolución de ingresos indebidos, esto ha generado situaciones conflictivas para los contribuyentes, como ilustran dos casos relevantes analizados por este Tribunal:

1. **Renuncia a la exención de IVA** (TEAC 00/03698/2016/00/00, de 26/02/2020): En este caso, el sujeto pasivo adquirió inmuebles con repercusión del IVA debido a una renuncia a la exención, por aplicación del *art. 20.Uno.22 ° LGT*. La Administración negó la deducibilidad de las cuotas, argumentando que no se cumplieron los requisitos legales para la renuncia, pero no abordó la posibilidad de devolución del IVA indebidamente soportado.

2. **Falta de acreditación de operaciones** (TEAC 00/01980/2017/00/00, de 17/09/2020): En otro supuesto, la Administración rechazó deducciones basándose en que el sujeto pasivo no acreditó adecuadamente las operaciones relacionadas. Nuevamente, no se aplicó la regularización íntegra en el procedimiento inicial.

El TEAC ha argumentado que las restricciones inherentes a los procedimientos de comprobación limitada imposibilitan la aplicación del principio de regularización íntegra en estos casos, aunque reconoce el derecho de los contribuyentes a la devolución de ingresos

indebidos en virtud de este principio, el TEAC diferencia entre el reconocimiento de dicho derecho y el procedimiento necesario para materializarlo.

Según este organismo, evaluar la devolución de ingresos indebidos requiere una comprobación más profunda que excede las competencias de los órganos de gestión tributaria, estando las facultades de estos restringidas, especialmente en actuaciones frente a terceros. Dado que las comprobaciones necesarias para validar devoluciones de ingresos indebidos suelen involucrar a sujetos distintos del contribuyente inicial, superando el alcance permitido en este tipo de procesos, concluye el tribunal que las devoluciones no pueden resolverse dentro del procedimiento de comprobación limitada y enfatiza la necesidad de procedimientos separados para abordar aspectos como la devolución de ingresos indebidos.

Esto implica que los contribuyentes deben iniciar un nuevo procedimiento separado, que permita verificar los requisitos necesarios para la devolución de ingresos indebidos, o esperar a que la Administración actúe de oficio, lo que genera incertidumbre y retrasa la resolución de las reclamaciones. Esta postura subraya que el principio de regularización íntegra no puede implementarse plenamente en procedimientos limitados debido a su naturaleza y competencias.

El TEAC justifica esta posición en base a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE Sala 4^a de 26/04/2017, asunto C-564/15), que permite a los Estados miembros diseñar sus propios procedimientos siempre que respeten los principios de equivalencia y efectividad. Si bien el principio de regularización íntegra no se encuentra reconocido de forma expresa en la normativa de la Unión Europea ni en la jurisprudencia del TJUE, del análisis jurisprudencial se desprende que

quienes han soportado cuotas de IVA indebidamente facturadas tienen derecho a cauces legales en el ordenamiento interno de los Estados miembros que permitan su restitución, siempre que no concurren situaciones de fraude o abuso del derecho. Este derecho a la recuperación deriva directamente del principio de neutralidad que preside el IVA, asegurando que este impuesto no suponga una carga indebida para los operadores económicos.

El TJUE ha reconocido de forma reiterada que no existe una normativa europea armonizada sobre las solicitudes de devolución de tributos, dejando en manos de los Estados miembros la regulación de estas condiciones, con la condición de que estos garanticen que los procedimientos nacionales no resulten más desfavorables para los contribuyentes que otras reclamaciones internas, ni imposibiliten el ejercicio de los derechos conferidos por la normativa europea. Además, se establece que los Estados tienen el deber de corregir cualquier impuesto facturado de forma indebida, siempre que el emisor de la factura actúe de buena fe.

Aunque el TJUE no obliga a los Estados miembros a implementar un principio de regularización íntegra, reconoce que estos pueden optar por aplicarlo en función de su normativa interna. En este sentido, la *STJUE de 19/09/2000 (asunto C-454/98), Schmeink & Cofreth*, señala que los Estados tienen discrecionalidad para decidir si la regularización del IVA debe realizarse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o en uno posterior, siempre que se verifiquen las circunstancias específicas y se garantice que no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

El enfoque del TEAC contrasta con el del Tribunal Supremo, que defiende la aplicación integral de este principio incluso en procedimientos de comprobación limitada, siempre que sea posible.

La posición del Tribunal Supremo

Este órgano ha establecido que no se trata de un principio exclusivo del IVA, sino de una regla general aplicable a todos los tributos, fundamentada en normas clave como el *artículo 103.1 de la LGT* y en principios constitucionales recogidos en *los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española*, como la eficacia, la interdicción de la arbitrariedad y la justicia tributaria.

Así, el Tribunal Supremo hace tiempo que viene sosteniendo que el principio de regularización íntegra es una manifestación del principio de neutralidad del IVA, que tiene por objeto garantizar que el impuesto no suponga un costo adicional para los empresarios o profesionales.

En esencia, la regularización íntegra exige a la Administración abordar todos los aspectos derivados de un procedimiento de comprobación, tanto los favorables como los desfavorables para el obligado tributario. Esto significa que, durante una actuación comprobadora, deben considerarse los elementos positivos, como la devolución de ingresos indebidos o la minoración de saldos a compensar, junto con los negativos, como la regularización de deudas o cuotas improcedentes. Este enfoque más inclusivo y favorable a los contribuyentes garantiza un trato justo y equitativo, alineándose con los principios esenciales del sistema tributario español. Según su jurisprudencia, la regularización íntegra debe aplicarse a todos los procedimientos de comprobación, independientemente del órgano que los tramite, esto incluye tanto procedimientos de inspección como de gestión tributaria.

En el caso del IVA, el principio no requiere una doble regularización, ya que las relaciones jurídicas entre proveedor y destinatario son independientes frente a Hacienda. Así, la Administración puede aplicar este principio de forma

autónoma a cualquiera de las partes, limitándose al ámbito material de la comprobación correspondiente. Sin embargo, es importante destacar que el principio no implica automáticamente la devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a la Administración a verificar si el contribuyente tiene derecho a esta devolución. De esta manera, se refuerzan los derechos del obligado tributario y se fomenta la neutralidad fiscal que subyace al IVA y al sistema tributario en general.

En una *sentencia clave de 26 mayo de 2021*, el TS estableció que la Administración no puede limitarse a resolver aspectos negativos en un procedimiento de comprobación limitada, dejando de lado los derechos del contribuyente a obtener una devolución por ingresos indebidos. Según el TS, esto contradice principios fundamentales como la seguridad jurídica y la buena administración.

El Tribunal también ha señalado que la necesidad de procedimientos complementarios para garantizar la regularización íntegra no puede ser un argumento válido para excluir este principio en los procedimientos de gestión. En otras palabras, la Administración debe garantizar un trato equitativo y completo al contribuyente dentro del mismo procedimiento.

Impacto en los contribuyentes

La exclusión de la regularización íntegra en los procedimientos de comprobación limitada afecta negativamente a los

contribuyentes, que enfrentan mayores costos y demoras para obtener la devolución de cantidades indebidas. Además, la falta de uniformidad en el tratamiento de los procedimientos de inspección y gestión crea una situación de desigualdad, vulnerando, en no pocas ocasiones, los principios de justicia tributaria.

Desde una perspectiva práctica, esta situación también genera incertidumbre jurídica, ya que los contribuyentes no siempre saben qué esperar de los procedimientos de comprobación limitada, lo que refuerza la necesidad de asesoramiento especializado para proteger sus derechos.

En definitiva, el principio de regularización íntegra es esencial para garantizar la equidad y la neutralidad en la aplicación del IVA, a pesar de que el TEAC haya limitado su alcance en los procedimientos de comprobación limitada, la jurisprudencia del TS establece un camino claro hacia su aplicación universal.

Adoptar un enfoque más inclusivo y uniforme no solo beneficia a los contribuyentes, sino que también fortalece la confianza en el sistema tributario. En última instancia, es responsabilidad de la Administración garantizar que los derechos de los contribuyentes sean respetados de manera integral, sin importar el procedimiento que se utilice para su comprobación.

Notas al final