

NOTA SOBRE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN EL CASO DEL IVA.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, 10 y 17 de octubre de 2019 y de 2 de octubre de 2020 han venido a precisar determinados aspectos de la regularización íntegra. Por ello, se considera oportuno dar traslado de los criterios interpretativos fijados por la jurisprudencia en esta materia.

En el aspecto sustantivo, existe una línea jurisprudencial constante y reiterada que señala la obligatoriedad de la regularización íntegra o completa (entre otras, Sentencia del TS de 3-04-2008, rec, 3914/2002; de 9-05-2011, rec. 5253/2007; de 19-01-2012, rec. 892/2010; de 5-11-2012, rec. 6618/2010; de 18-09-2013, rec. 4498/2012; de 22-01-2014, rec. 5699/2011; de 10-04-2014, rec. 2887/2012; de 11-04-2014, rec. 2877/2012; de 5-06-2014, rec. 947/2012; de 6-11-2014, rec. 3110/2012; de 5-02-2015, rec. cas. unificación de doctrina 1933/2013). Por ello, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación ha de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora, procediendo la aplicación del principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario.

No obstante, la jurisprudencia apenas había entrado a considerar el aspecto procedimental de la regularización íntegra. Las citadas sentencias empiezan a contemplar esta materia.

Por ello, seguidamente se hará un resumen de las citadas sentencias, y posteriormente se resumirá la situación actual de las cuestiones que se plantean al respecto. Aunque la regularización íntegra puede plantearse en los distintos tributos, el caso más frecuente se produce en el IVA, por lo que nos centraremos en dicho impuesto.

PRIMERO. – SENTENCIAS DEL T.S. DE 25 DE SEPTIEMBRE Y 10 Y 17 DE OCTUBRE DE 2019, Y DE 2 DE OCTUBRE DE 2020

Las **Sentencias del Tribunal Supremo números 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017), y 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017)**, se refieren a un caso de regularización íntegra relativa a un supuesto de simulación con utilización del Régimen simplificado del IVA.

Dichas sentencias se refieren a unas actuaciones inspectoras de los ejercicios 2004 a 2006 que se había desarrollado respecto a tres sociedades de transporte, cuyos socios eran un matrimonio de jubilados y su hija. Cada uno de ellos se había dado de alta en una actividad, declarando en el Régimen de estimación objetiva del IRPF y en el Régimen simplificado del IVA (el esposo en la actividad de reparación de vehículos, la esposa en la actividad de transportes y la hija en la actividad de engrase y lavado de vehículos) y facturaban exclusivamente a las empresas de transporte de las que eran titulares y administradores. La Inspección probó que ninguna de esas personas físicas realizaba realmente ninguna actividad económica, siendo simulados los supuestos servicios prestados, por lo que la regularización inspectora denegó la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado correspondientes a esas facturas. Los obligados tributarios no discuten el carácter ficticio de esas actividades, y argumentaron exclusivamente que, en virtud del principio de regularización íntegra, la Inspección debió reconocer en el propio procedimiento inspector la devolución que correspondía a las empresas de transporte por las cuantías del IVA indebidamente repercutidas e ingresadas en el Tesoro Público por sus socios, de forma que la cuota a ingresar por el IVA resultante de la liquidación solo fuera por la diferencia entre ambos importes.

Las Sentencias del TSJ de Cataluña de 4 de mayo de 2017 (rec. 964/2013) y de 23 de mayo de 2017 (recs. 959/2013 y 966/2013), sin perjuicio de reconocer la doctrina de la regularización íntegra establecido por un criterio jurisprudencial constante, estimaron que no procedía la anulación del acto de liquidación que declaraba la no deducibilidad de las facturas simuladas, como pretendían los obligados tributarios, *“sino a acordar que por la Administración se iniciara de oficio el procedimiento de devolución, sin que ello prejuzgue su resultado, máxime teniendo en cuenta que siendo el presupuesto de la devolución el ingreso por los remitentes de las facturas, hay que ponderar el hecho de que estos tributaban por el régimen simplificado”*. Las empresas de transporte interpusieron recurso de casación frente a dichas sentencias. El TS admitió esas casaciones, señalando que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era si en esos casos procedía la

regularización íntegra, señalando como norma jurídica objeto de interpretación el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

Las empresas recurrentes solicitaban que se declarase la nulidad de las sentencias del TSJ recurridas y se fijara como doctrina *“que en los casos en los que se declare improcedentemente por parte de la Administración Tributaria, la repercusión de unas cuotas de IVA se reconozca en unidad de acto el derecho a su devolución al obligado tributario que ha soportado la repercusión, sin ser necesario acudir a un procedimiento posterior iniciado de oficio por la Administración”*. La Abogacía del Estado pretendía que se fijase como criterio interpretativo la regularización íntegra en el procedimiento inspector *“salvo si concurre una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector”*.

Las Sentencias del TS señalan que en esta cuestión subyace un doble planteamiento: las perspectivas sustantiva y procedimental. Desde la **perspectiva sustantiva**, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos repercutidos a otras personas o entidades únicamente procederá la devolución cuando concurren los requisitos contemplados por el artículo 14.2.c) del RGRVA. Ambas Sentencias dicen:

“Al respecto, la discusión se centra sobre el hecho de saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas (artículo 14.2.c.2º). En la vista, el recurrente en esta casación y el Abogado del Estado coincidieron en que, efectivamente, se desconoce si dichas cuotas fueron o no ingresadas por los terceros repercutidores.

Ahora bien, mientras que la Administración considera que dicha circunstancia se debe dirimir en un procedimiento independiente, la recurrente mantiene que en el procedimiento de inspección deberían haberse determinado todos los requisitos que establece el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005 para determinar la procedencia de la devolución, entre otros, averiguar si, efectivamente, dichas cuotas habían sido o no ingresadas.

Consecuentemente, como así recoge el propio auto de admisión, es aquí donde se encuentra el elemento nuclear de la controversia, lo que nos lleva necesariamente, a indagar la segunda de las perspectivas anteriormente enunciadas, es decir, la procedimental, a la vista de la virtualidad del principio de integra regularización al que se refieren las partes de este recurso”.

Entrando en la **perspectiva procedimental**, las Sentencias del TS indican que el artículo 14.3 del RGRVA confiere a la persona o entidad que haya soportado una repercusión improcedente el derecho a instar la rectificación de la autoliquidación de quien repercutió, de acuerdo con lo establecido en el artículo 120.3 de la LGT. Y dicen:

“Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva –si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005–, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección”.

Y tras recoger la doctrina existente sobre el significado y fundamento de la regularización íntegra, las Sentencias pasan a la aplicación de dicho principio en el caso concreto, señalando que:

“Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren:

sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen –e ingresen– el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados, sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las

propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido.

Por otro lado, la regularización íntegra –sobre la base de la liquidación practicada–, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos –o fraccionados– a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.”.

Las Sentencias finalizan señalando que no comparten la argumentación de la Abogacía del Estado de que la regularización íntegra procede exceptuarla en las situaciones de fraude o abuso, dado que en esos casos procede la regularización íntegra sin perjuicio del ejercicio de la potestad sancionadora. Asimismo, indica que el caso que se resuelve parte de un supuesto diferente al que se refiere las sentencias del TJUE de 6-12-2012 (C-285/11, Bonik) y de 18-12-2014 (C-131/13, Italmoda), ya que aquí no procede tributar en el IVA.

Los fallos de ambas Sentencias del TS estiman los recursos interpuestos, con anulación de la liquidación impugnada, ordenando la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria regularice la situación tributaria de la entidades recurrentes no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó, y deciden:

“Fijar como criterio interpretativo que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.”.

En un sentido similar se pronuncia la **Sentencia TS núm. 1250/2020, de 2 de octubre** (rec. 3212/2018), que estima parcialmente el recurso, ordenando anular la liquidación impugnada y proceder a la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección para efectuar la regularización íntegra de las cuotas del IVA improcedentemente soportadas. En este caso, la Inspección efectuó una regularización que eliminaba el IVA deducible correspondiente a las facturas recibidas por el obligado tributario de una **sociedad vinculada** al considerar que el interesado no había acreditado la realidad de los servicios, ni su afectación a la actividad desarrollada, ni la utilidad que estos servicios le habían reportado a la entidad, además de que la descripción de las operaciones que consta en las facturas no consigna los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto. El interesado alegaba que su autoliquidación era correcta y, subsidiariamente, solicitaba la regularización íntegra.

La Sentencia indica que la cuestión que se plantea es si el interesado tiene o no derecho a obtener la devolución de las cuotas del IVA indebidamente

soportado en el seno del procedimiento inspector, sin necesidad de seguir un procedimiento de rectificación de autoliquidación en quien repercutió indebidamente y efectuó el ingreso indebido. Y en su Fundamento de Derecho Segundo remite a las Sentencias de 25/09/2019 (rec. 4786/2017), de 17/10/2019 (rec. 4809-2017) y de 10/10/2019 (rec. 4153/2017) señalando que: *“El presente recurso es sustancialmente igual a los recursos resueltos por las tres sentencias identificadas en el encabezamiento de este fundamento segundo, de manera que por razones de seguridad jurídica y de unidad de criterio reiteramos lo que en ellas se manifiesta, sin más modificaciones que las precisas –incluidas la numeración de sus fundamentos– para adaptarlas al caso que ahora enjuiciamos”*. Asimismo, la Sentencia señala que: *“Pues bien, en el contexto en que nos hallamos, la interpretación del artículo 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, avala la validez de los criterios que hemos venido desarrollando. es decir, la aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso”*.

SEGUNDA. – DOCTRINA DEL TEAC SOBRE LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA

La doctrina del TEAC se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por ejemplo, en las Resoluciones de 19-02-2015 (RG 3545/2011), de 23-05-2013 (RG 145/2011), de 25-05-2015 (RG 754/2012), de 14-12-2017 (RG 3516/2014), de 29-11-2018 (RG 19088/2015), de 25-06-2019 (RG 1972/2017), de 15-07-2019 (RG 5359/2016).

Así, la citada Resolución del **TEAC de 29-11-2018** (RG 19088/2015), en un caso de IVA soportado y deducido por una empresa con ocasión de una entrega de un inmueble que está sujeta pero exenta de dicho impuesto, señala lo siguiente:

“El denominado «principio de regularización íntegra» es de creación jurisprudencial. En sentencia de 5 de febrero de 2015, el Tribunal Supremo (TS) aplica dicho principio, siguiendo la estela marcada por sentencias anteriores de la misma sala y sección en relación con supuestos de hecho similares (V.g., sentencias de 23 de octubre de 2014, núm. de recurso 2945/2012; de 2 de octubre de 2014, núm. de recurso

2178/2012; de 23 de enero de 2014, núm. de recurso 5668/2011; de 22 de enero de 2014, núm. de recurso 5699/2011; y de 18 de septiembre de 2013, núm. de recurso 4498/2012). Todas las sentencias mencionadas son fundamentadas por el TS a partir de lo dicho por el mismo en su sentencia de 3 de abril de 2008 (núm. de recurso 3914/2002). En la misma, el TS estableció que, siendo cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, y dado que también soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA sólo varios años después, que le lleva a concluir que «la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores». Como se observa, este criterio jurisprudencial es algo confuso. La sentencia de 23 de enero de 2014 es algo más clara, en ella el TS dice expresamente: «estimamos el recurso en cuanto que la sentencia de instancia, al aprobar la regularización practicada, debió acordar que la recurrente, en la medida en que había soportado las cuotas de IVA repercutidas, tenía derecho a deducirlas o a que le fueran devueltas dada la improcedencia de la deducción».”.

La Resolución del **TEAC de 15 de julio de 2019** (RG 5359/2016), en un caso de repercusión indebida del IVA por las entregas de unos terrenos no edificables que estaban sujetos al ITPyAJD, tras reiterar la doctrina de la regularización íntegra, indica que: “En consecuencia, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina de este Tribunal se deduce que la Inspección está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que tendrá que efectuar las comprobaciones pertinentes. En consecuencia, este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma”.

La **Resolución del TEAC de 25 de junio de 2019** (RG 1972/2017), señala que solo procede la devolución de los importes realmente ingresados de las repercusiones improcedentes. Esta Resolución indica que la Administración tributaria debe comprobar si el contribuyente cumple con los requisitos previstos por el artículo 14.2.c) del RGRVA, y que no procede esta devolución

cuando las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido ingresadas. Ello se debe a que el IVA no se devenga si una operación no está sujeta al mismo, aunque el transmitente lo repercuta. La Administración tributaria no puede exigir el ingreso del IVA repercutido, pero no devengado, por lo que si efectuara la devolución tendría un perjuicio del que no podría resarcirse. Además, asumiría un coste ajeno al ámbito tributario, al tratarse de una cuestión que debe resolverse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

Por ello, el importe de las cuotas soportadas indebidamente que se deniegan puede ser distinto al importe de la devolución de ingresos indebidos.

En resumen, la doctrina del TEAC establece la obligación de la regularización íntegra, precisando: a) que *“este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma”*, b) que estas comprobaciones obligan fundamentalmente a comprobar debidamente *“si la entidad transmitente efectuó algún ingreso por este concepto”*, y c) que no procede la devolución si quien repercutió improcedentemente no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda Pública, en cuyo caso se trata de una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional. De hecho, si no existiese un ingreso efectivo por la cuantía correspondiente no se produciría una duplicidad impositiva ni el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración.

TERCERA. – LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

La Directiva 2006/112/CE del IVA no contiene previsiones al respecto de las devoluciones de ingresos indebidos en el IVA ni mucho menos, sobre la íntegra regularización de la situación del obligado tributario que haya soportado indebidamente cantidades en concepto de IVA.

No obstante lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), ha tenido ocasión de pronunciarse en recientes sentencias al respecto de estas situaciones.

Indica el TJUE en primer lugar que a falta de tales previsiones en la Directiva europea, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (por todas, STJUE de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Tibor Farkas, párrafo 50).

También reiteradamente ha señalado el TJUE que el IVA soportado indebidamente no puede ser objeto de deducción (por todas, STJUE de 21 de febrero de 2018, asunto C-628/16, Kreuzmayr, párrafos 43 y 44).

En cambio, dicho adquirente podría reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al proveedor que emitió una factura errónea, de conformidad con el Derecho nacional (por todas, STJUE de 10 de julio de 2019, asunto C-273/18, Kursu Zeme, párrafo 41).

No obstante, ha de señalarse que si, **en una situación en la que el proveedor de servicios ha abonado efectivamente el IVA a la Hacienda Pública**, la devolución del IVA por esta al destinatario de servicios resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor de servicios, el principio de efectividad puede exigir que el destinatario de servicios pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. En ese supuesto, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al destinatario de servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (por todas, STJUE de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17, PORR Epitesi, párrafo 42)

Como puede concluirse de lo anteriormente expuesto, para que la Hacienda Pública proceda directamente a efectuar el reembolso del IVA indebidamente repercutido al destinatario de la operación, es condición imprescindible que dicho IVA haya sido previamente ingresado en la Hacienda Pública por el proveedor de los bienes o servicios.

Esta conclusión del TJUE está perfectamente alineada con la legislación española en la materia, así como con la jurisprudencia del TS y la doctrina del TEAC.

CUARTA. - CUESTIONES QUE PLANTEA LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA DEL IVA.

En relación con la regularización íntegra, la jurisprudencia ha aclarado algunos aspectos, pero otros aún no han sido suficientemente perfilados. Consideremos, pues, las cuestiones que se plantean al respecto.

1) La jurisprudencia se ha pronunciado claramente respecto de la procedencia de la regularización íntegra: La jurisprudencia reiterada ha dejado claro, desde el punto de vista sustantivo, que procede la regularización íntegra o completa. Es decir, que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, la Administración tributaria debe atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora, procediendo la aplicación del principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario.

La doctrina del TEAC se ha venido pronunciando en la misma línea de la obligación de la regularización íntegra, pero ha precisado que *“este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma”* y que estas comprobaciones obligan fundamentalmente a comprobar debidamente *“si la entidad transmitente efectuó algún ingreso por este concepto”* (TEAC de 15-07-2019, RG 5359/2016), y que no procede la devolución si quien repercutió improcedentemente no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda Pública, en cuyo caso se trata de una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional (TEAC de 25-06-2019, RG 1972/2017).

2) La regularización íntegra procede incluso en situación de fraude o abuso: La STS de 25-10-2015 (rec. 3857/2013) ya había admitido la

regularización íntegra en un caso de simulación. Y en las Sentencias del TS números 1247/2019, de 25 de septiembre (cas. 4786/2017), 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017), y 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017), que se han resumido, también se considera que la regularización íntegra procede incluso en casos de simulación.

3) Forma de articular procedimentalmente la regularización íntegra en un procedimiento de inspección: Aunque la jurisprudencia se había pronunciado clara y reiteradamente respecto de la procedencia de la regularización íntegra o completa, aún no había sido muy precisa respecto la forma de articularla en un procedimiento de comprobación. Las sentencias del Tribunal Supremo que se acaban de resumir empiezan a considerar la “perspectiva procedimental” de la regularización íntegra.

Por ello, algunas cuestiones procedimentales sobre la regularización íntegra aún no se encuentran resueltas. A este respecto, el razonamiento jurídico Segundo.4º del Auto de admisión del TS de 9-07-2018 (rec. 3212/2018) decía que: *“No obstante lo anterior, la citada jurisprudencia no clarifica el específico procedimiento que la Administración habrá de seguir para evitar tal situación, encontrándonos por tanto ante una cuestión que aunque no es totalmente nueva sí que pervive su carácter litigioso, no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal, no totalmente solventado, requirente de una nueva respuesta por parte de este Tribunal, (...)”*. Aunque la Sentencia del TS de 2 de octubre de 2020 (rec. 3212/2018), aclara algunos aspectos, otros aún están pendientes de perfilar.

Las Sentencias del TS números 1247/2019, de 25 de septiembre (cas. 4786/2017), 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017), 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017), y 1250/2020, de 2 de octubre (cas. 3212/2018), que se han resumido, se plantean la “perspectiva procedimental”. De ellas se desprende lo siguiente:

- Que el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de quien repercutió improcedentemente, que puede instar la persona o entidad que ha soportado la repercusión indebida de acuerdo con los artículos 120.3 de la LGT y 14.3 del RGRVA, son “procedimientos específicos” que no resultan aplicables en el escenario en el que ya se ha iniciado un procedimiento de Inspección que verse sobre las cuotas del IVA. Luego, no cabe acudir a un eventual procedimiento autónomo de devolución

cuando, de manera nuclear y principal, la cuestiones a solventar se va a comprobar en el seno del procedimiento de inspección.

- Que la determinación de la devolución cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, puede entrañar un mayor grado de complejidad al afectar a varios obligados tributarios: el sujeto que repercute indebidamente y el que soporta la repercusión improcedente, *“pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección”*.
- Que de acuerdo con la regulación del procedimiento de inspección (arts. 141, 145 y 148) no puede negarse que dicho procedimiento es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del RGRVA. Y que los principios de economía procedimental, eficacia de la Administración y proporcionalidad refuerzan que la comprobación de la devolución deba efectuarse en el procedimiento de inspección.
- Que la *“investigación complementaria que resulta necesaria”*, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los terceros que repercutieron el impuesto hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente, se puede comprobar en el procedimiento de inspección frente a quien soportó la repercusión improcedente. Y que, en estas averiguaciones, *“la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido”*. Estas sentencias afirman que la regularización íntegra *“debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos –o fraccionados– a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria”*.

En resumen, que cuando en un procedimiento de inspección se comprueban unas cuotas soportadas indebidamente, no procede iniciar el procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones de quien repercutió, regulado en los artículos 126 a 129 del RGAT. Que esas comprobaciones deben efectuarse en el propio procedimiento de Inspección, sin que obste para ello la mayor complejidad por afectar a varios obligados tributarios. Ello supondrá una *“investigación complementaria”* en relación con el hecho de si quien repercutió ingresó o no y la cuantía de lo ingresado, y analizar las consecuencias sancionadoras teniendo en cuenta la colaboración de quien soportó la repercusión improcedente en ese incumplimiento tributario.

En la motivación de las actas y de las liquidaciones deberá incluirse desglosadamente la información de los ingresos efectivamente realizados por los proveedores como consecuencia de las repercusiones improcedentes a cada una de las empresas de distribución. Además, dicha información deberá documentarse en el expediente administrativo.

No obstante, estas sentencias no parece que agoten los problemas que pueden plantearse. En los casos a que se refieren las Sentencias consideradas, quienes repercutieron y quienes soportaron la repercusión se encontraban vinculados y ninguno de ellos discutió el hecho de que se tratara de unas operaciones simuladas.

Así, en el caso de las Sentencias que hemos considerado de 2019, quienes repercutieron (los socios) no discutían los hechos, al no discutir que se trataba de una simulación, y tampoco podían ser objeto de una liquidación del impuesto, al no ser empresarios ni profesionales, ni tenían derecho a ninguna devolución, dado que el beneficiario de la misma era quien soportó la repercusión improcedente. Por tanto, en este caso no existía ningún posible conflicto entre quien repercutió y quien soportó la repercusión. Y en el caso de la Sentencia de 2 de octubre de 2020 se trataba de una repercusión entre sociedades vinculadas.

El problema se plantea cuando quien repercute y quien soporta la repercusión tienen intereses distintos y no están de acuerdo con los hechos. Además, en estos casos, el efecto sobre quien ha repercutido improcedentemente puede ser el fundamental. Así, en algunos casos podría ocurrir que el efecto de la regularización íntegra sobre quien soporta la repercusión improcedente fuera cuantitativamente nulo, al compensarse totalmente el importe de la denegación

de la cuota soportada improcedentemente con el importe de la devolución de ingresos indebidos; pero que el sujeto que repercute se vea afectado por los efectos de esa regularización y no esté conforme con ella. Por ejemplo, como consecuencia de considerar improcedente la repercusión la persona que repercute podría verse obligado a aplicar la regla de prorrata o la regularización del IVA soportado en entregas de bienes de inversión (art. 110 Ley del IVA).

Las Sentencias que se han considerado no se refieren a ningún caso de conflicto entre quien repercute y quien soporta la repercusión. En esos casos, no resulta nada evidente que en el procedimiento de inspección seguido frente a quien soportó la repercusión se pueda modificar la autoliquidación de quien la Inspección considera que repercutió improcedentemente.

La normativa actualmente vigente no permite tampoco incorporar como interesado con pleno derecho a impugnar el acto administrativo a quien repercutió indebidamente el IVA en el procedimiento seguido frente a quien lo soportó. Entre otros problemas, surgiría un conflicto con la obligación de confidencialidad de los datos y actuaciones tributarias.

En estos casos, rectificar de oficio la autoliquidación del sujeto pasivo que repercutió indebidamente el IVA (con sus eventuales efectos en prorrata o deducción del IVA soportado) sin iniciar un procedimiento de aplicación de los tributos respecto del mismo podría suponer colocarle en una situación de indefensión.

Por consiguiente, las sentencias consideradas resuelven el caso en el que no existe ningún conflicto entre las partes, pero no es claro que resuelvan el supuesto en el que las partes tienen intereses contrapuestos o cuando la consideración de la repercusión indebida influye en el derecho a la deducción del IVA soportado.

Por ello, en el supuesto de que se entendiera procedente modificar la autoliquidación de quien repercutió indebidamente para reflejar el efecto en prorrata o deducción del IVA soportado, debe iniciarse un procedimiento de aplicación de los tributos respecto del mismo, en aras a garantizar su derecho a la defensa.

Procedimiento que sería diferente del seguido frente al destinatario de la entrega o prestación, pero que, no obstante, en la medida de lo posible,

deberán desarrollarse de modo coordinado por los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de actos administrativos.

4) Cuantificación del ingreso efectuado: Las Sentencias citadas no entran a considerar la cuantificación de los ingresos efectuados, dado que han ordenado retrotraer las actuaciones para comprobar los ingresos realizados.

Las cuestiones de cuantificación de la cantidad ingresada surgen en diversos casos, entre ellos en aquellos en los que quien repercute ha aplicado Régimen simplificado del IVA.

Así, por ejemplo, si alguien que simula una actividad inexistente y factura a un único “cliente” aplica el Régimen simplificado del IVA e ingresa en cada trimestre unas cuotas del IVA por importe de 1000, pero factura simuladamente a su cliente unos importes con una cuota repercutida por importe de 3000, entendemos que el ingreso efectivo al que corresponde la devolución de ingresos indebidos cuyo beneficiario es quien soportó la repercusión debe ser de 1000, que es lo efectivamente ingresado en el Tesoro Público, y no de la cantidad soportada en la factura por importe de 3000.

La no devolución de la diferencia entre lo repercutido en factura y lo ingresado no supone ningún enriquecimiento injusto de la Administración por importe de 2000, dado que la Administración tributaria no habría percibido esa cuantía. Por esa parte no ingresada no se ha producido ningún ingreso indebido en la Hacienda Pública, por lo que no procede su devolución. La devolución de ese importe implicaría un claro perjuicio para la Administración, que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, sino que es una cuestión que, en su caso, debería dirimirse entre los interesados como particulares, que podrían acudir a la correspondiente vía jurisdiccional. Por ello, el no devolver ese importe de 2000 tampoco supone ninguna doble imposición para el obligado tributario. Es más, la devolución de ese importe supondría una clara desimposición como consecuencia de una actuación fraudulenta y abusiva de quienes han repercutido y soportado una operación que saben simulada, y habiendo ingresado 1000 pretendiera deducirse 3000.

Idéntica conclusión respecto del importe “efectivamente ingresado” debe alcanzarse cuando en la autoliquidación de quien repercutió indebidamente se consignaron cuotas de IVA soportadas no deducibles, por ejemplo, por resultar

también simuladas las adquisiciones o por no desarrollar quien repercutió una actividad económica sujeta al Impuesto.

A juicio de esta Subdirección y por las razones anteriormente apuntadas, para determinar el importe indebidamente ingresado que pudiera devolverse al destinatario de la repercusión indebida, debe minorarse del total repercutido aquellas cantidades de IVA soportado deducidas también indebidamente por quien repercutió.

No obstante, estas cuestiones no han sido tratadas por las Sentencias que venimos considerando.

5) Base de la sanción: Las Sentencias se limitan a señalar que, en el caso de simulación, sin perjuicio de la regularización íntegra, procedería la sanción correspondiente. Pero, esas Sentencias no se plantean la cuantificación de la base de la sanción.

Supongamos que se ha repercutido en factura 3000, pero solo se ha ingresado 1000. En caso hipotético de que la regularización no fuera íntegra, resultaría una cuota a ingresar de 3000, con una base de sanción de 3000, y una cantidad a devolver como beneficiario de la rectificación de la autoliquidación de un tercero por importe de 1000. En cambio, en caso de una regularización íntegra, una vez compensada la cuota de la liquidación con el importe de la devolución resultaría una cuota a ingresar de 2000. Por ello, en el caso de la regularización íntegra procede preguntarse si la base de la sanción debe ser 3000 o 2000.

Esta cuestión tampoco no nos consta que haya sido tratada aún por la jurisprudencia pero sí por la doctrina del TEAC.

Respecto de pronunciamientos del TEAC, una primera situación que contiene algunos aspectos semejantes corresponde al “neteo” o no en la base de la sanción del artículo 191 de la LGT en relación con la imposición sobre la Renta respecto de las cantidades ingresadas por las entidades interpuestas en las que se ha apreciado la existencia de simulación. La Resolución del TEAC de 7-05-2015 (R.G. 5524/2012) concluye que no se debe reducir el importe de las cuotas que resultaron a devolver por el Impuesto sobre Sociedades.

El propio TEAC en resolución de 14-12-2017 (RG 3516/2014), contempla específicamente para el IVA la sanción a imponer cuando debe aplicarse el principio de regularización íntegra, y como consecuencia del mismo, no resulta exigible una cota de IVA a quien soportó la indebida repercusión.

Para esta concreta situación, el TEAC, en el FD Quinto de esta Resolución confirma que, resultando acreditada la culpabilidad del obligado tributario (en el concreto asunto se trataba de una simulación negocial), resulta procedente imponer una sanción tomando como base de la misma las cantidades dejadas de ingresar como consecuencia de la deducción improcedente del IVA.

Vista la doctrina del TEAC y a falta de pronunciamiento jurisprudencial, se considera que no procede dicho “neteo” o reducción de la base de la sanción teniendo en cuenta la tipificación de la sanción que realiza el artículo 191 de la LGT.

CONCLUSIONES

De lo dicho se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. Debe aplicarse el principio de regularización íntegra o completa. Si en una comprobación inspectora se constata que el obligado tributario ha soportado indebidamente unas repercusiones de cuotas del IVA, la Inspección no debe limitarse a denegar la deducción de dichas cuotas, sino que también debe considerar la devolución de ingresos indebidos que pudiera corresponder, efectuando una regularización íntegra, de acuerdo con lo exigido por la jurisprudencia y la doctrina del TEAC. La Inspección debe procurar, de acuerdo con sus facultades, efectuar una regularización íntegra o completa de la situación del obligado tributario. En concreto, la regularización inspectora ha de atender a todos los componentes del ámbito material sobre el que se desarrolla la comprobación, tanto las adversas como las favorables para el obligado tributario. Con ello se pretende evitar que se produzca una doble imposición económica en el obligado tributario y que suponga un enriquecimiento injusto para la Administración.

2) La regularización íntegra procede incluso en situación de fraude o abuso.

3) Sólo cabe plantearse la regularización íntegra en el IVA, en conexión con la devolución de un ingreso indebido, cuando el proveedor de los bienes o servicios que indebidamente repercutió el Impuesto, hubiese procedido previamente a su ingreso en el Tesoro Público.

4) Cuantificación del ingreso efectuado: La Inspección debe comprobar la procedencia del derecho a la devolución y su importe, examinando si se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 14.2.c) del RGRVA. En especial, debe comprobar la cuantía de los ingresos efectivamente realizados por los proveedores que hayan repercutido improcedentemente. No procederá la devolución de las cantidades no ingresadas a la Hacienda Pública.

5) Siempre que no se produzca indefensión a la otra parte de la relación, procederá tramitar las devoluciones en “unidad de acto” dentro del procedimiento de inspección. Las Sentencias del TS han considerado que el procedimiento inspector desarrollado con el sujeto pasivo que soportó la repercusión improcedente es adecuado para comprobar los requisitos exigidos por el artículo 14.2 c) del RGRVA, y que ello se acompasa con los principios de economía procedimental, eficacia de la Administración y proporcionalidad. Además, esto permite compensar inmediatamente las cantidades a ingresar y a devolver que corresponden al obligado tributario, sin obligarle a adelantar un importe que posteriormente proceda devolverle, total o parcialmente. Dichas sentencias han establecido que en ese procedimiento de inspección pueden efectuarse la *“investigación complementaria que resulta necesaria”* respecto del proveedor.

No obstante, la jurisprudencia aún no se ha pronunciado en un caso en el que se produzca un conflicto de intereses entre quien repercute y quien soporta la repercusión. Si se considerase necesario regularizar al proveedor que ha repercutido indebidamente el Impuesto, en especial por su incidencia en el IVA soportado deducible, y dicho proveedor no estuviese conforme con la regularización de su autoliquidación de la que se deriva la devolución o discutiera los hechos en los que se fundamenta, no parece posible acordarla sin desarrollar un procedimiento de aplicación de los tributos respecto de él, dado que en caso contrario se le originaría una situación de indefensión.

6) No neteo de la base de la sanción: Vista la más reciente doctrina TEAC, se considera que no procede netear el importe de la sanción, teniendo en cuenta la tipificación de la sanción que realiza el artículo 191 de la LGT.

Finalmente, señalar que el Tribunal Supremo aún tiene pendiente de resolución algunos recursos en relación con la regularización integra del IVA, como son las cuestiones planteadas en los Autos de admisión del TS de 18 de julio de 2019 (recs. 1954/2019 y 1373/2019), de 11 de junio de 2020 (rec. 574/2020) y de 16 de julio de 2020 (rec. 1367/2020), por lo que se deberá estar pendiente sobre lo que disponga al respecto el alto Tribunal.