FUNDACIÓN PARA LA PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

PLAN ACTUACION, 2023

FORO: TRIBUNALES NACIONALES

«Cuestiones tributarias»

SESIÓN CELEBRADA EL DÍA 24 DE ABRIL DE 2023

«*El principio de regularización íntegra*»

Sentencia 247/2023, de 28 de FEBRERO de 2023

Rec. 4958/2021. Ponente: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª SECCION 2ª)

Documento al que se ha trasladado el contenido de la sesión que se desarrolló conforme un guion previamente expuesto a los asistentes. La sesión se efectuó telemáticamente y se realizó conforme la regla de Chatham House, por tanto los participantes tenían el derecho a utilizar la información recibida pero no podrían revelar ni la identidad ni la afiliación de ningún otro participante [en consecuencia, en el presente documento se incluye exclusivamente un resumen de las opiniones vertidas por los asistentes]

SUMARIO:

I. Presentación
II. Líneas básicas de la SENTENCIA
III. Votos particulares
IV. Coloquio: resumen

I. PRESENTACION

A las 17,30 horas dio comienzo la sesión que fue presentada por el Presidente del Patronato de la Fundación, D. José María López Geta, cuyas palabras introductorias se reproducen a continuación.
[* Previamente se había entregado a los asistentes una copia de la sentencia que será objeto de análisis en la presente sesión]

Buenas tardes, amigas y amigos:

En la tarde de hoy nos vamos a ocupar de una cuestión que ha estado planeando en particular, desde hace años, sobre las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos. Como ya hemos anunciado en la convocatoria, vamos a abordar la cuestión de la regularización integra (personalmente prefiero hablar de la regularización total).

Las personas que participamos en la presente sesión [unas jubiladas ya de la función públicas, otras actualmente en el ejercicio de la antes citada actividad administrativa de investigación y comprobación] hemos tenido constancia, experimentado en el quehacer diario de la función administrativa, de una problemática que hoy parece resuelta de modo decido por los Tribunales Justicia, particularmente por el Tribunal Supremo.

Ciertamente la consolidación del principio de la regularización íntegra [en el contexto de un conjunto solido de principios ya arraigados en la jurisprudencia: buena administración, prohibición del enriquecimiento injusto, proporcionalidad, buena fe, confianza legitima y otros que se me olvidan] se alza frente a la posibilidad de la discrecionalidad administrativa, lo cual, en definitiva, no supone

otra cosa que hacer efectivo el mandato contenido en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución Española.

Pero la consecución final del objetivo perseguido no ha sido fácil, pues las situaciones que la realidad ha ofrecido, y ofrece aún, son muy diversas; los procedimientos tributarios son variados y de distinto alcance. Pero conseguir ese objetivo perseguido [regularización íntegra], no debería haber sido difícil si se hubiese partido de una contemplación objetiva de la potestad tributaria comprobadora excluyente de actuaciones dirigidas únicamente a la regularización de aquello que resultare desfavorable para el sujeto comprobado al servicio de una política recaudatoria inaceptable.

Ya admitida la aplicación del principio de la regularización íntegra, concretar los conceptos y procedimientos tributarios en los que se aplicaría ha sido relativamente laborioso. En el ámbito de los conceptos, la regularización integra ha estado estrechamente vinculada a la pertinencia de eludir el enriquecimiento injusto y la proscripción indubitada de la doble imposición; en definitiva, lo que el Tribunal Supremo ha calificado de regularización íntegra de «doble cara».

En estos tiempos de desenvolvimiento pleno del Estado de Derecho, es inasumible aquella práctica administrativa consistente en liquidar una deuda tributaria e invitar al contribuyente a que lo que se le «debe» por otro lado lo obtenga por vía de rectificación de su autoliquidación. Ciertamente la reforma llevada a cabo de la Ley General Tributaria por mor de la Ley 34/2015, abordó ciertas situaciones pero lo hizo de modo insuficiente que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha subsanado. Por otra parte, en el ámbito de los distintos tributos y la comprobación administrativa de los mismos, ha sido en el Impuesto sobre el Valor Añadido donde se ha hecho más visible la conveniencia, imperiosa necesidad, de la regularización íntegra, planteándose dudas sobre quien ha de actuarse, repercutidor o repercutido, o sobre ambos, en el caso de operaciones ficticias o cuotas deducidas indebidamente; más tarde, la presencia del «principio» ha sido inevitable, afortunadamente, en el ámbito de la imposición sobre la renta. Al respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido cabe apuntar cómo la posición del Tribunal Económico-Administrativo Central de momento es la que se fija en la

Resolución de 21 de mayo de 2015 discordante con la posición presente del Tribunal Supremo de modo que cabe pensar que a no tardar el TEAC modifique su doctrina. De ser así, trataremos la cuestión en otro Foro.

Sin duda, la exigencia por los contribuyentes de la aplicación de la regularización íntegra se comenzó a plantear, y ahí es donde inicialmente comenzó a tener mayor visibilidad, en el ámbito de las actuaciones y procedimiento de inspección, para posteriormente suscitarse la problemática de dicha regularización íntegra en el campo de las actuaciones de gestión tributaria, particularmente con ocasión de las comprobaciones limitadas. Pero tampoco la cuestión de referencia [regularización íntegra] ha estado ausente en el resto de las situaciones surgidas en con ocasión de la aplicación de los tributos, de las actuaciones y procedimiento de recaudación, así como en el área de la revisión administrativa, o del régimen sancionador [en concreto, la pertinencia de la valoración global de las conductas para la apreciación de la responsabilidad en la comisión de infracciones tributarias).

De un «plumazo», la STS 247/2023 (en adelante, la SENTENCIA), deja resueltas conjuntamente algunas de las cuestiones dudosas que anteriores sentencias había abordado aisladamente. El principio de regularización íntegra, en su vertiente procedimental, se declara es aplicable a los procedimientos de inspección y gestión tributaria (incluida la comprobación limitada)

La SENTENCIA rechaza tajantemente que, para obtener la devolución de la cantidad doblemente pagada, haya que acudir a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, algo totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos.

Ciertamente, la Administración tributaria no queda bien parada ante las conclusiones del Tribunal Supremo que lapidariamente dice**: no es la dueña del procedimiento ni de los tributos**, sino un mero servidor instrumental de uno y otros; **deber de actuar de oficio, deber legal que no es frecuente observar**.

II. Líneas básicas de la SENTENCIA

A) Antecedentes

1. En la sentencia que protagoniza la presente reunión, la Sala 3ª, sección 2ª, resolvió el recurso de casación nº 4598/2021, interpuesto por procurador, en nombre y representación de la sociedad mercantil EY contra la sentencia de 8 de febrero de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1587/2019. El recurso intervino como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

2. El recurrente identifica como normas jurídicas infringidas el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), interpretado a la luz del principio de regularización íntegra establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y los principios de economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT), así como el principio de buena administración (exartículos 103 y 9.3 CE y artículo 3 de la Ley 40/2015), **puesto que de lo contrario se estaría produciendo una doble imposición proscrita por el artículo 31.1 CE**.

3. La sección primera de la Sala 3 admitió el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[…]

- Determinar si el principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, es aplicable a los supuestos en los que se regulariza por la Administración un hecho imponible imputándolo al ejercicio correspondiente, cuando el contribuyente ha procedido previamente a

autoliquidar imputando erróneamente el hecho imponible a un período posterior al del devengo, debiendo analizar la administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente.

- Aclarar si este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, precisando si la Administración debe comprobar tanto la correcta imputación pretendida, como la procedencia de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el contribuyente en el ejercicio siguiente; o, por el contrario, el contribuyente para obtener la devolución de la cantidad incorrectamente autoliquidada debe de iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos […]"

B) El juicio de la Sala en relación con el principio de íntegra regularización.

1. Naturaleza y justificación del principio de regularización íntegra

Conviene no perder de vista, en una primera aproximación a la naturaleza y justificación de este principio de regularización íntegra, que se trata de un principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.

En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, **tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.**

2. Alcance de la regularización íntegra: indemnidad del contribuyente al respecto de los efectos colaterales

La regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate pero, en uno y otros casos, la **finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida**. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015) como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales.

3. La reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo

Es reiteradísima la jurisprudencia del TS construida en relación con el principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales.

Entre los principios sustantivos se encuentra concernido directamente el 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). **Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia**.

Entre los principios de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT).

4. La Administración no es la dueña del procedimiento ni de los tributos

Si el indicado principio de regularización íntegra ha de ser tomado en consideración y aplicado de modo general por la Administración, que no es la

dueña del procedimiento ni de los tributos, sino **un mero servidor instrumental de uno y otros,** incluso debiendo actuar de oficio para ello -ESTRICTO DEBER LEGAL QUE NO ES FRECUENTE OBSERVAR-, con más razón se impone aquí el derecho de la recurrente, si se tiene en cuenta la extraordinaria simplicidad de los hechos acaecidos y la evidencia con que se ha producido una doble imposición.

Lo que aquí ha sucedido es lo siguiente, resumidamente:

4.1. El ICAC tiene derecho a exigir una tasa, prevista en el artículo 44.2 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio -en realidad, **esa figura encubre un impuesto, como ha declarado el Tribunal Constitucional** en el auto nº 381/2005, de 25 de octubre, de modo que su hecho imponible es la mera emisión de informes por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, con independencia de que dichos informes sean o no objeto de verificación posterior por el ICAC-.

No se trata, pues de retribuir con una tasa el servicio prestado al respecto por dicho organismo, con lo que el hecho imponible queda un tanto etéreo y en cierto modo huérfano de justificación identificable, pues si se atiende a la remisión que el art. 44.2 efectúa al 27.4 del propio TR, la tasa se exige por consecuencia de un control formal que no parece necesario realizar. En todo caso, no es problemático en este asunto el deber de satisfacer la sedicente tasa.

4.2. El sistema de declaración y determinación de la tasa es el de autoliquidación.

4.3. Ernst & Young se equivocó -y lo admite llanamente- a la hora de computar el número de informes que debían ser integrados en la declaración de 2011, por lo que los incluyó en su primera declaración de 2012. Esto es, esos mismos informes que fueron objeto de la comprobación limitada abierta, sin discusión de la Administración actuante, fueron espontáneamente declarados por el sujeto pasivo en 2012. **Ello significa que aquélla conocía -o debía conocer- que los mismos informes determinantes de la mal llamada tasa que debió ser declarada e ingresada tempestivamente lo habían sido con notoria anterioridad a la apertura del procedimiento.**

4.4. En su comprobación limitada, se corrige, aumentándolo, el importe de la tasa debida, **añadiendo a la base imponible el número de informes que debieron declararse en 2011, pero que en todo caso se habían declarado ya en 2012,** aunque sin que ese ajuste temporal diese lugar a declaración o decisión relativa a los que ya se conocía que habían sido satisfechos, **consumando con ello, con toda evidencia, la exigencia de un doble tributo por los mismos hechos**.

La Administración revisora y la Sala a quo, en su sentencia, niegan que, en el mismo procedimiento en que se exige la tasa por los informes elaborados en 2011, se pueda acordar la devolución de lo indebidamente pagado en 2012 en relación con esos mismos informes.

Con ello, de hecho, se ha producido, a conciencia de ello, una doble imposición innegable, pues unos mismos informes se han sometido dos veces a la tasa (2011, objeto de la comprobación; y 2012, por el importe indebidamente declarado y no devuelto).

5. El criterio de la sentencia recurrida es difícil de asimilar

La indicación de la sentencia recurrida acerca de que no existe tal doble imposición es difícil de asimilar: "[...] No estamos, tampoco, ante un supuesto de doble imposición, como pretende hacer ver el actor. Esos informes no declarados en 2011 se devengaron en 2011, la doble imposición se produce cuando se tributa dos veces por el mismo hecho imponible y desde luego no es el caso".

Pues bien, con ello **parece olvidar la Sala juzgadora**, acaso de modo impremeditado, que los informes en cuestión, que ciertamente se devengaron en 2011, son los mismos que se habían declarado por Ernst & Young en 2012. Con ello se corona la tributación dos veces por el mismo hecho -la emisión particular de los reiterados informes-, cuando la Administración estaba en disposición de saber -**de haber observado una mínima diligencia**- que ya se había autoliquidado la tasa correspondiente a los informes propios de ese año 2011, si bien no fueron incluidos inicialmente, pues lo fueron de modo tardío, pero en todo

caso anterior a la apertura de procedimiento de comprobación limitada.

No parece un esfuerzo sobrehumano, lejos del alcance de una Administración servicial de los intereses generales, la mera comprobación de la realidad de ese doble pago y la posibilidad de regularización íntegra, a fin de evitar esa indebida y perturbadora doble imposición, que es evidente, y el enriquecimiento injusto de aquélla.

6. El planteamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central

Cabe añadir, finalmente, puesto que el asunto, en su simplicidad, no requiere de mayor despliegue argumental, lo siguiente:

- de un lado, que la idea del TEAC sobre que lo que se pretende en la solicitud del recurrente es una especie de compensación -que luego asume como propia la Sala a quo, apodícticamente -no se compadece con los rasgos esenciales de la figura, pues la compensación es un modo de extinguir las deudas mediante la neutralización entre acreedor y deudor de las que recíprocamente se deban entre sí.

Aquí, por el contrario, se trata de otro fenómeno distinto, no difícil de distinguir del anterior: se ha satisfecho la tasa, por el sujeto pasivo, de modo extemporáneo y luego, en una comprobación que no es íntegra, ni siquiera atenta o diligente, se vuelve a exigir la misma tasa, relativa al mismo periodo y afectante a unos mismos informes, sin tener en cuenta el pago previo. Dicho de modo sencillo, no cabe la compensación de una deuda con la misma deuda.

7.Principio de estanqueidad y regularización íntegra

Por otro lado, tampoco es aceptable la incorporación justificadora del supuesto principio de estanqueidad, dentro de una misma figura tributaria, entre periodos, lo que llevado a sus últimas consecuencias, haría inviable no solo la aplicación del principio de regularización íntegra en muchos de los supuestos en que sería posible, sino la propia actuación de la Administración que pretendiera comprobar hechos que afectasen a una pluralidad de periodos o ejercicios que dogmáticamente considera como estancos o incomunicables, máxime cuando no

se menciona la norma legal que reconoce ese sedicente principio, **sea jurídico o técnico, que se superponga al de justicia tributaria o al de evitación de la doble imposición sobre unos mismos hechos, demostrativos de la evanescente capacidad económica que se grava**.

8. Sobre la presuntas dificultades para aplicar el principio de regularización íntegra.

Por último, la reflexión que efectúa el escrito de oposición en relación con la dificultad de ampliar actuaciones en el en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada, con mención de la sentencia de esta Sala de 3 de mayo de 2022, pronunciada en el recurso de casación nº 5101/2020, **no es afortunada.**

Al margen de que en dicho asunto la cuestión debatida era ajena por completo a la que aquí se dirime -siendo, además, que la Administración vio anulados sus actos de liquidación y revisión por consecuencia de la estimación del recurso deducido por el contribuyente-, la cuestión no es la mayor o menor dificultad en ampliar actuaciones, sino en el ámbito originario a que afectaba el procedimiento elegido al efecto, pese a que se conocían de antemano las circunstancias que han quedado expuestas y que exigían, sin duda, otro tratamiento del órgano de gestión, atendidos los principios que hemos visto, que recusan frontalmente la posibilidad, fácilmente evitable, de tributar doblemente por unos mismos hechos.

7. La jurisprudencia que se establece

En atención a los razonamientos expuestos, la SENTENCIA «nos deja» la siguiente doctrina:

a) El principio de íntegra regularización, que reiteradamente hemos reconocido, es aplicable a los supuestos en los que se comprueba por la Administración un hecho imponible -la emisión de informes de auditoría-, imputándolo al ejercicio que corresponde, sin tener en cuenta que el contribuyente ya había satisfecho el importe de la deuda, fuera del plazo legal, pero con carácter previo al inicio de la regularización.

La evitación de que se pague dos veces por la misma deuda tributaria obliga a considerar, en el seno de la comprobación, esa circunstancia, debiendo analizar la Administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente. En este caso, debió la Administración hacer todo lo posible, de oficio, para evitar ese doble pago, ajustando la deuda única a la realidad de la autoliquidación tardía, sin remitir al sujeto pasivo al inicio de una solicitud para obtener aquello que podía derivar -y reconocerse- del propio procedimiento abierto.

b) Este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, en los términos ya expresados, sin que sea admisible remitir al contribuyente, para obtener la devolución de la cantidad doblemente percibida a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos.

III. COLOQUIO: RESUMEN

Tras un interesante cambio de impresiones los asistentes coincidieron en las siguientes conclusiones:

- En tiempos lejanos, con anterioridad a la aplicación del régimen de Planes de Actuación e insuficiencias materiales de la organización administrativa, la REGULARIZACIÓN era prácticamente irrealizable, sin que por otra parte la cuestión fuese especialmente delicada dada las características del sistema tributario.

- A partir de la entrada en vigor de los Planes de Actuación, la situación se hizo más compleja puesto que la Inspección de los Tributos estaba obligada a constreñir su actuación a la comprobación de los contribuyentes identificados concreta e individualmente y dentro del plazo legalmente establecido. Las normas internas aplicables eran sumamente rígidas de modo que no era fácil la ampliación de la comprobación a contribuyentes no incluidos en los Planes individuales de

actuación. Extender las actuaciones fuera del censo inicial de contribuyentes asignados, exigía seguir un procedimiento relativamente complejo de modo que siempre estaba latente el peligro de exceder de los plazos legalmente establecidos para finalizar las comprobaciones puesto que no existía un soporte legal o reglamentario que hiciera posible la interrupción justificada de actuaciones

- Actualmente la situación ha dado giro copernicano pues si bien la REGULARIZACIÓN en buena medida no está «positivada», en la Jurisprudencia está plenamente consolidas. La modificación de las normas relativas a los Planes de actuación han dado flexibilidad a los mismos; por otra parte, el proceso de informatización de la AEAT ha supuesto un paso importante en orden a que los Órganos administrativos se sientan compelidos/obligados a plantear de oficio la REGULARIZACIÓN.

En fin los coloquiantes expresaron su convicción de que el principio de regularización íntegra es una importante herramienta para asegurar una justa aplicación de los tributos, para alzar un muro consistente ante los posibles excesos discrecionales en el ejercicio de las potestades administrativas con la consiguiente conculcación de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Siendo las 19,15 horas se dio por finalizada la sesión, agradeciéndose por el Sr. López Geta a los asistentes su presencia en la tarde del día de la fecha.