

## LA REGULARIZACIÓN INTEGRAL

El denominado Principio de Regularización Integral podría definirse como aquel que va a determinar directamente el que una comprobación tributaria deba ser completa, entendiéndose por tal como comprensiva de una regularización global, ya sea de carácter parcial o general (gestión o inspección), evidentemente, dentro de las características y con los elementos típicos exigibles del procedimiento concreto sustanciado que, incluso, en el primero de los casos, nos llevaría a la imposibilidad de realizar nuevas revisiones que tuvieran una "identidad" objetiva en cuanto a su ámbito material, es decir las relativas a la obligación tributaria, sus elementos y periodo de aplicación.

Íntimamente relacionado con dicho principio, y suponiendo a su vez una concreción primordial del mismo, lo estaría la obligatoriedad de que la regularización tributaria practicada sea realizada en el mismo procedimiento incoado, unidad de acto en definitiva, no dejando, por tanto, para otros "momentos" e, incluso difiriendo a un procedimiento autónomo, como en algunos casos ha planteado la Administración, la aplicación de elementos, normalmente, favorables para el administrado pudiendo o, mejor dicho "debiendo" extenderse a ejercicios, conceptos tributarios o, incluso, sujetos distintos a los causantes del ámbito inicial del procedimiento de regularización desarrollado.

En definitiva, la Administración está sujeta a realizar una regularización realizando todas las actuaciones, correcciones y operaciones que sean necesarias, insistimos en un mismo procedimiento, tendentes a restablecer, o rectificar si fuera procedente, la situación tributaria que debería haber existido previamente a las intervenciones llevadas a cabo.

Este Principio que tiene su indudable fundamento constitucional, ha venido siendo definido y modelado por nuestros Tribunales en ese doble aspecto. Esta dualidad supondría el que la extensión de la integral regularización sería aplicable, tanto desde un punto de vista sustantivo como procedimental. En el primero de los casos, sería una exigencia que nos situaría en el ámbito de la justicia tributaria, tratando de evitar las situaciones de doble imposición y los escenarios de enriquecimiento injusto y, en el segundo, vendría informado directamente por los de eficacia, economía y proporcionalidad del sistema.

La Ley General Tributaria lo recoge, podríamos decir tangencialmente y no de un modo explícito, pero partiendo de la consideración de un "todo" en relación con el sistema tributario. Así, esta idea aparece en algunos de sus preceptos como lo serían, por ejemplo, el artículo 68 al referirse a la interrupción de la prescripción, considerando que se entienden por obligaciones conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto, o en el artículo 225 en la que se establece la obligatoriedad de la regularización de la obligación conexas a la recurrida, en los supuestos de estimación total o parcial de esta última, cuando la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se apoyó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. Esta actuación administrativa debe estar siempre presidida por la aplicación de los mismos criterios o principios en las obligaciones o periodos interconectados.

La extensión de este principio de aplicación general ha llevado, incluso, a diversas exigencias jurisprudenciales, presididas por un carácter eminentemente garantista, como serían aquellas en las que en el desarrollo de un procedimiento de regularización se entiende que terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada “como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha, como ocurre en el caso de tributos en los que exista un deber legal de repercusión, la regularización ha de ser íntegra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos, acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero de la cantidad repercutida, carga que le corresponde y, además, a la que tiene fácil acceso” (STS de 13 de noviembre de 2019. RCA/1675/2018).

En la práctica, han sido muchos los casos concretos y de especial aplicación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los cuales ha sido definitiva la aplicación, por parte de la jurisprudencia, del principio comentado.

Por ejemplo, se considera que la Administración debe analizar y, en su caso una vez realizadas las comprobaciones oportunas, apreciar el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas que fueron objeto de deducción, dentro el mismo proceso sin necesidad de remitirle a un nuevo procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos. No se trataría, por tanto, de situaciones individualizadas en las que el contribuyente solicita la devolución de unas cuotas indebidamente repercutidas, de un derecho aisladamente considerado a instar la rectificación, por cuanto “sin embargo, el escenario en el que aquí nos encontramos es 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”, añadiéndose; “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” (STS de 17/05/2023. RCA/7312/2021).

Salvo mejor opinión en Derecho.