

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089012

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 247/2023, de 28 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4598/2021

SUMARIO:

Tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas. *Principio de íntegra regularización.* El ICAC tiene derecho a exigir una tasa, prevista en el art. 44.2 RDLeg 1/2011 (TR Ley de Auditoría de Cuentas),-en realidad, esa figura encubre un impuesto, como ha declarado el Tribunal Constitucional, 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, sino que la tasa se exige por consecuencia de un control formal que no parece necesario realizar. El sistema de declaración y determinación de la tasa es el de autoliquidación. La mercantil 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 espontáneamente. 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. 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). La indicación de la sentencia recurrida acerca de que no existe tal doble imposición es difícil de asimilar, pues parece olvidar, acaso de modo impremeditado, que los informes en cuestión, que ciertamente se devengaron en 2011, son los mismos que se habían declarado 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. El Tribunal fija como doctrina que 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. 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 [Vid., ATS de 20 de abril de 2022, recurso n.º 4598/2021 (NFJ086109) y SAN de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 1587/2019 (NFJ082097) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg 1/2011 (TR Ley de Auditoría de Cuentas), art. 44.

Constitución Española, arts. 9, 31 y 103.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 30, 32, 140 y 221.

Ley 19/1988 (Auditoría de Cuentas), art. 23.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 247/2023

Fecha de sentencia: 28/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4598/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4598/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 247/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 4598/2021, interpuesto por el procurador don Joaquín Fanjul de Antonio, en nombre y representación de la sociedad mercantil ERNST & YOUNG, S.L. 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. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 8 de febrero de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm 1587/2019 promovido por la entidad ERNST & YOUNG SL representada por el procurador D. Joaquín Fanjul de Antonio, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 abril 2019 en materia de tasa del ICAC. Con expresa imposición de costas a la parte actora [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Joaquín Fanjul de Antonio, en nombre de Ernst & Young, S.L., presentó escrito de 10 de mayo de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican 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 (ex artículos 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 Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 24 de mayo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Fanjul de Antonio ha comparecido el 7 de julio de 2021 y el Abogado del Estado lo ha hecho el 30 de junio de 2021, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala 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 [...]".

2. El procurador don Joaquín Fanjul de Antonio, en la indicada representación, interpuso recurso de casación en escrito de 9 de junio de 2022, en el que se solicita al Tribunal lo siguiente :

"[...] pretende esta parte que esa Excm. Sala y Sección:

(i) Dicte en su día Sentencia fijando la interpretación de las normas estatales contenidas en los arts. 140 , 32 , y 221 LGT ; y 23 LAC; en relación con los arts. 103 CE (principio de economía procedimental), 3.2. LGT (proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario), 103 y 9.3 CE y 3 Ley 40/2015 (principio de buena administración), y 31 CE, conforme a la fundamentación contenida en el cuerpo de este escrito y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021, recurso contencioso-administrativo 1587/2019 , al vulnerar la misma lo dispuesto en los artículos señalados.

(ii) Admita y estime íntegramente el recurso contencioso-administrativo 1587/2019, anulando la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021 , pues la Administración tributaria estaba obligada a regularizar íntegramente la situación tributaria de EY respecto de la Tasa en cuestión que indebidamente ingresó en el seno del procedimiento de comprobación limitada respecto del ejercicio 2011.

Y solicita los siguientes pronunciamientos:

(i) Que declare el principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, es aplicable a los supuestos en que se regulariza por la Administración un hecho imponible imputándolo al ejercicio correspondiente, cuando el contribuyente ha autoliquidado erróneamente el hecho imponible imputándolo a un período posterior al del devengo.

(ii) Que declare que el principio de íntegra regularización, en su vertiente procedimental, es aplicable a los procedimientos de gestión tributaria, -en todo caso al procedimiento de comprobación limitada-, cuanto menos en aquellos supuestos en los que no es necesario modificar el alcance material del procedimiento ni se requieren potestades y facultades administrativas mayores -o distintas- a las propias del procedimiento de comprobación limitada.

(iii) Que declare la nulidad de la liquidación practicada por el ICAC con número de referencia 2011608S0530, por producirse con ella una doble tributación proscrita por el art. 31 CE [...].

Cuarto. *Oposición al recurso de casación.*

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 7 de julio de 2022, donde afirma:

"[...] La recurrente suplica de la Sala que, sobre la base del principio de íntegra regularización, declare la nulidad de la liquidación practicada por el ICAC.

Por nuestra parte y por las consideraciones expuestas con anterioridad, consideramos que la sentencia recurrida debe reputarse ajustada a derecho, solicitando su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

Y en cuanto a la cuestión planteada en el auto de admisión, propugnamos como doctrina correcta la siguiente:

- Con carácter general, el principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, no resulta 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.

- El principio de regularización íntegra, en su vertiente procedimental, no es aplicable a los procedimientos de gestión tributaria, precisando si la Administración debe comprobar tanto la correcta imputación pretendida y 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 [...].

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 21 de febrero de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste, con miras a formar jurisprudencia acerca de las cuestiones sobre las que se nos interroga, en determinar si el principio de integra regularización, en su vertiente sustantiva, es aplicable a los supuestos en los que se regulariza por la Administración un hecho imponible imputándolo al periodo procedente, cuando el contribuyente ha procedido previamente a autoliquidar la tasa debatida, erróneamente, para un período posterior al del devengo, debiendo analizar la administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente.

Además, hemos de 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 año siguiente; o, por el contrario, el contribuyente para obtener la devolución de la cantidad incorrectamente autoliquidada debe iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos.

Segundo. *Los hechos relevantes para dirimir la casación.*

El auto de admisión del presente recurso refleja los siguientes hechos relevantes, acerca de los que no hay discordia, para abordar la cuestión sobre la que nos interroga.

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. Acuerdo de liquidación.

El 18 junio 2015, la Presidenta del ICAC dictó liquidación provisional, en un procedimiento de comprobación, de tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, periodo entre el 1 julio 2010 y el 30 septiembre 2011, por importe de 18.501,49 €. En el acuerdo de liquidación se indicaba que:

"Por otra parte, de los datos proporcionados por el Departamento de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se desprende que durante el periodo indicado ha ingresado la cantidad de 427.971,88 euros en concepto de tasa por emisión de informes de auditoría establecida en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Por lo tanto, existe una diferencia de 16.742,08 euros".

2º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la liquidación, ERNST & YOUNG S.L. interpuso reclamación ante el TEAC, en que manifestó que no se había producido una falta de abono de la tasa correspondiente a los informes emitidos entre el 1 de julio de 2010 y el 30 de septiembre de 2011, sino que la liquidación de la tasa correspondiente a algunos de los informes emitidos en dicho periodo se realizó en un trimestre posterior.

3º. Resolución de la reclamación económico-administrativa.

El 10 abril 2019, el TEAC dictó resolución por la que desestimó la reclamación, en la que se razona en los siguientes términos:

"...se deben desestimar las alegaciones realizadas por la reclamante, puesto que reconoce que incluyó informes emitidos en el periodo comprendido entre el 1 de julio de 2010 y el 30 de septiembre de 2011 en las declaraciones de la Tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas correspondientes a trimestres posteriores, lo que implica que en las autoliquidaciones realizó un ingreso inferior a que legalmente le correspondía causando un perjuicio a la Hacienda Pública. En este sentido, cabe recordar al contribuyente que en el caso de que por error hubiese declarado un número de informes emitidos inferior al real, debería haber presentado una declaración complementaria a la inicialmente presentada y que si el número de informes declarado fuera superior al real podía solicitar la rectificación de su autoliquidación; pero en ningún caso cabe la posibilidad de compensar los informes incorrectamente declarados en un periodo con los de otro, puesto que como se ha explicado dichos periodos son estancos".

4º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

ERNST & YOUNG S.L. interpuso recurso contra la resolución, nº 1587/2019 ante la Sección Séptima de la Sala C-A de la Audiencia Nacional.

Se alegó que el principio de regularización íntegra exige a la Administración que, si regularice un concepto o periodo fiscal con incidencia en otros, debe seguir el criterio que mantenga hasta haber restituido en su totalidad la situación fiscal del sujeto pasivo, pues de lo contrario se atentaría contra el principio de justicia tributaria del artículo 31 CE, en la medida en que obliga al contribuyente a soportar una mayor carga fiscal que la que le corresponde.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho quinto con el siguiente tenor literal:

"Pero la liquidación del ICAC es conforme a derecho, y también hay que rechazar el principio de íntegra regularización en relación a su situación tributaria. La resolución del TEAC, la liquidación practicada analiza los componentes de este tributo, y confirman el criterio de que estamos ante periodos tributarios estancos, independientes entre sí, por ello el TEAC expone que en el caso examinado la actora debería de haber procedido a presentar una liquidación complementaria como mecanismo para modificar, corregir, o incluir los informes de auditoría declarados en fecha posterior al devengo".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación..."

Tercero. Posición jurídica de la parte recurrente en casación.

El escrito de interposición del recurso de casación razona del siguiente modo sobre la aplicación del principio de íntegra regularización:

"[...] II.- Exposición razonada de por qué han sido infringidas por la Sentencia recurrida las normas identificadas en el escrito de preparación.

Como se concretó en el escrito de preparación del recurso de casación y resulta del Auto de admisión del recurso de casación, la Sentencia impugnada infringe:

- El art. 140.1 de la Ley General Tributaria(LGT),interpretado a la luz del principio de regularización íntegra establecido por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, STS sentencias 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 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 (rec. 3212/2018), todas ellas en relación con el IVA, pero plenamente aplicables al caso que nos ocupa. y los principios de economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa (art. 103 CE) y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 LGT), así como el principio de buena administración (ex arts. 103 y 9.3 CE y art. 3 Ley 40/2015), en la medida en que exige al contribuyente que inicie un procedimiento de rectificación de autoliquidación en aquellos supuestos en que se ha llevado a cabo una regularización al considerar que se declararon unos informes de auditoría sujetos a la Tasa en un ejercicio posterior al de su efectivo devengo, en lugar de incluir en la regularización tanto la correcta imputación pretendida por la Administración como la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en el ejercicio en que se declararon, en aplicación del principio de regularización íntegra.

- Como consecuencia de lo anterior, los arts. 32 y 221 LGT , que obligan a Administración tributaria a devolver a los obligados tributarios los ingresos indebidamente realizados en supuestos en que se produce una doble tributación, en relación con el art. 30 LGT y el art. 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), puesto que de lo contrario se estaría produciendo una doble imposición proscrita por el art. 31.1 CE .

Para el correcto análisis de ambas cuestiones debemos partir de una mínima descripción de los hechos del caso:

El ICAC, en procedimiento de comprobación limitada de la tasa de control de la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio 2011, exigible ex art. 23 LAC, que terminó con liquidación provisional, ya señalada, de 18.501,49 euros, de los que 16.142,08 euros de cuota y 2.359,41 euros de intereses de demora.

El ICAC consideró (correctamente) que EY no declaró en su autoliquidación del ejercicio 2011 determinados informes, sino que los declaró en el ejercicio 2012, por lo que declara que la cuota del ejercicio 2011 era errónea y procedía regularizar su situación. No obstante, en la liquidación el ICAC no descontó la cuota exigida el importe ingresado en 2012, dando lugar a un supuesto de doble tributación, a corregir por el principio de íntegra regularización.

La AN confirmó la liquidación, señalando que no procede aplicar el principio de íntegra regularización, puesto que EY debía haber presentado " una liquidación complementaria [en puridad, una solicitud de rectificación de autoliquidación ex art. 120.3 LGT, ya que no se deriva una mayor cantidad a ingresar o una menor cantidad a compensar o devolver] como mecanismo para modificar, corregir o incluir los informes de auditoría declarados en fecha posterior al devengo", esto es, los informes emitidos en 2011 y declarados en 2012.

Ello supone infringir el pº de regularización íntegra en dos perspectivas:

Desde un punto de vista sustantivo, puesto que el principio exige que cuando el contribuyente ha imputado erróneamente el hecho imponible de un tributo a un período posterior al del devengo, la Administración, al comprobar el ejercicio en que se debió ingresar el tributo, debía analizar no sólo los aspectos desfavorables al contribuyente, sino también los favorables, ya que de lo contrario se produce una doble tributación contraria al art. 31 CE.

Desde un punto de vista procedimental, puesto que el principio de regularización íntegra debe aplicarse siempre de oficio, y también en los procedimientos de comprobación limitada, en aquellos supuestos en los que no es necesario modificar el alcance material del procedimiento, ni se requieren potestades y facultades administrativas mayores -o distintas- a las propias del procedimiento de comprobación limitada, como ocurre aquí.

PRIMER MOTIVO.- Vulneración de los arts. 32 y 221 LGT , que obligan a Administración tributaria a devolver a los obligados tributarios los ingresos indebidamente realizados en supuestos en que se produce una doble tributación, en relación con el art. 30 LGT y el art. 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), convalidando una doble imposición proscrita por el art. 31.1 CE .

1.1. El principio de regularización íntegra y sus notas definitorias en la jurisprudencia.

El principio de regularización íntegra, de creación jurisprudencial, establece que la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación o investigación tributarias debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el contribuyente. En palabras del Tribunal Supremo, " la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario", " considerándose que 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, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia".

Este principio es reflejo del principio constitucional de justicia tributaria (art. 31.1 CE) y su fin es el de evitar situaciones de doble imposición o enriquecimiento injusto de la Administración, que se produciría si la Administración exigiera una obligación tributaria que ya se había pagado en cierto modo o que fuese la otra cara de una devolución que la Administración difiriera a un momento posterior o a un procedimiento distinto, como aquí ocurre y reconoce la propia Sentencia de instancia.

El Tribunal Supremo proscribió por tanto actuaciones administrativas que denomina " a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella " [con cita de las SSTs de 10 de mayo de 2010, rec. cas. 1454/2005); de 12 de diciembre de 2013, rec. cas. 4301/2010]. Y es que la Administración tributaria, en sus actuaciones de comprobación, está obligada a realizar todas las correcciones que sean necesarias para restablecer la situación que hubiera habido de no haber sido necesaria esa regularización, y ello en unidad de acto. Es decir, en el seno del mismo procedimiento de comprobación.

Así lo ha señalado en sus Sentencias de 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017); 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017); 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017), que recuerdan que la regularización completa exige que se lleve a cabo en unidad de acto sin dejar para un momento posterior la determinación de la deuda neta del contribuyente.

En resumen, el principio de regularización íntegra no es sino una exigencia de la justicia tributaria, que pretende evitar supuestos de doble tributación, así como los perjuicios financieros y de todo tipo- que conlleva el hecho de que no se haga en unidad de acto.

1.2. El principio de regularización íntegra es aplicable a supuestos en que el contribuyente ha imputado erróneamente el hecho imponible de un tributo a un período posterior al del devengo.

El principio de regularización íntegra es aplicable a supuestos en que el contribuyente ha imputado erróneamente el hecho imponible de un tributo a un período posterior comprobado por la Administración.... cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se regulariza su situación, para evitar un perjuicio grave al obligado tributario, procede atender no sólo a los ejercicios a los que se limita inicialmente las actuaciones, sino también la de otros períodos impositivos que se ven afectados fiscalmente por la regularización que se practica, para garantizar el principio de íntegra regularización. De lo contrario, se estaría produciendo una doble tributación.

En resumen, se trata de evitar que en aquellos casos en que la Administración tributaria regulariza un período y esa regularización incide en otro posterior no sometido a comprobación, se genere un enriquecimiento injusto en favor de la Administración...

...La inclusión de la figura de las obligaciones conexas en nuestro ordenamiento jurídico se produjo precisamente para paliar los efectos que una regularización podía tener en el contribuyente cuando éste erróneamente declara un hecho imponible en un ejercicio posterior al de su devengo y la Administración lo regulariza,

imputándolo al ejercicio en que efectivamente se produjo el hecho imponible. Es por tanto consecuencia primordial y lógica del principio de regularización íntegra, y tiene por finalidad dar solución a los supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario.

...Como veremos más adelante, exige que dicha regularización íntegra se produzca en el propio procedimiento de comprobación, y no en otro, como corresponde a una "buena administración".

1.3. Aplicación del principio de regularización íntegra en su vertiente sustantiva al caso que nos ocupa. La Sentencia de instancia infringe los arts. 32 y 221 LGT, en relación con el art. 30 LGT y el art. 23 LAC, convalidando una doble imposición proscrita por el art. 31.1 CE.

Tal y como se recoge en la sentencia impugnada (FJ Quinto), la controversia se origina con la regularización llevada a cabo por el ICAC en su liquidación provisional de fecha 18 de julio de 2015, en concepto de Tasa de control de la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio 2011:

"En este caso, la liquidación obedece a unos informes que no fueron declarados en ese ejercicio sino en el siguiente. Lo que evidencia que la declaración del 211 era errónea y por consiguiente procedía la liquidación impugnada".

Siendo evidente la existencia de un supuesto de doble imposición (postura que comparte la sentencia de instancia, que señala que lo que realmente pretende EY " es una compensación"), es de plena aplicación el principio el principio de regularización íntegra, esto es, que fuese en sede del propio procedimiento de comprobación en el que se procediese a la devolución de las cantidades por los informes del ejercicio 2011 que fueron inicialmente declarados en ejercicio 2012 y ahora se han regularizado por el ICAC.

Sin embargo, la Sentencia impugnada considera que el contribuyente debería haber instado en un procedimiento autónomo la corrección de su autoliquidación del ejercicio 2012, infringiendo el principio de regularización íntegra -que, recordemos, exige que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario"- y generando una doble imposición en el contribuyente, proscrita por los arts. 32 y 221 LGT, como garantes del art. 31 CE.

...la Administración tributaria debe, una vez acreditado ya el pago de la deuda durante el año 2012, acordar bien la devolución de la cantidad ingresada en ese año 2012, exigiendo el ingreso de dicho importe en 2011, bien no exigir el pago de la deuda tributaria en el año 2011, por haberse producido dicho ingreso en las declaraciones de 2012, pero en el seno del propio procedimiento de comprobación. Lo que no puede hacer es generar una doble tributación en el contribuyente, como hace el ICAC y confirma la Sentencia impugnada, en clara infracción del principio de regularización íntegra y los arts. 32 y 221 LGT y 31 CE.

SEGUNDO MOTIVO.- Vulneración del art. 140.1 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 (art. 103 CE) y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 LGT), así como el principio de buena administración (ex arts. 103 y 9.3 CE y art. 3 de la Ley 40/2015).

2.1. El art. 140.1 LGT en relación con el principio de regularización íntegra. La aplicación del principio de regularización íntegra en el procedimiento de comprobación limitada.

...sin necesidad de que se trate de un procedimiento de alcance general. Así, en su Sentencia de 26 de mayo de 2021 (rec. cas. 574/2020), que se remite a su Sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. cas. 5631/2008), en un supuesto en que el contribuyente solicitó que se le aplicase el principio de regularización íntegra en un procedimiento de comprobación, esa Excm. Sala señala que " La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial".

En ambas sentencias el TS analiza la aplicabilidad del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada, señalando que " se ha puesto de manifiesto que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación ".

Con ello, el principio de íntegra regularización contextualiza la prohibición de una nueva regularización (a la que se refiere el artículo 140.1 LGT, en el procedimiento de comprobación limitada) respecto a las circunstancias del objeto comprobado (obligación y elementos objeto de la comprobación).

Es decir, la regularización íntegra no es únicamente aplicable en procedimientos de inspección -de alcance general o parcial-, sino también en los procedimientos de gestión tributaria, entre los que se incluye el procedimiento de comprobación limitada ex art. 123.1 LGT ...

2.2. El exigir al contribuyente que inste la rectificación de su autoliquidación infringe el principio de regularización íntegra en relación con los principios de economía, eficacia de la actuación administrativa, proporcionalidad y buena administración.

...En efecto, exigir al contribuyente que inicie un nuevo procedimiento -cuyo plazo de duración es de alrededor de 6 meses- conlleva la necesidad de que destine recursos adicionales a los que ya destina al procedimiento de comprobación. También puede producir efectos financieros y de caja perversos, pues la Administración dispondría de una cantidad en su poder que no le corresponde cuando lo cierto es que ella nunca ha sufrido un perjuicio económico -más allá de un impacto temporal mínimo.

Hay que tener en cuenta además que entre los principios que inspiran un sistema tributario justo se encuentran los de economía procedimental y eficacia de la actuación administrativa (art. 103 CE), y el de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (art.3.2 LGT), que forman parte del principio de buena administración (ex arts. 103 y 9.3 CE y art. 3 Ley 40/2015).

...Por tanto, una "buena administración" no practica una liquidación exigiendo unas cantidades que ya se satisficieron (pero erróneamente se declararon en otro período) y a la vez obliga al contribuyente a iniciar un procedimiento de solicitud de rectificación de la autoliquidación, sino que resuelve tal supuesto en el seno del mismo procedimiento de comprobación.

...el Tribunal Supremo ha señalado en sus SSTS 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017); 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017); 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017), que la regularización exige que esa íntegra regularización se lleve a cabo en unidad de acto.

2.3. Aplicación del principio de regularización íntegra en su vertiente procedimental. La Sentencia de instancia infringe el art. 140.1 LGT, en relación con el principio de regularización íntegra y los principios de economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa (art. 103 CE) y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 LGT), así como el principio de buena administración (ex arts. 103 y 9.3 CE y art. 3 Ley 40/2015).

...la jurisprudencia del Tribunal Supremo es clara: la íntegra regularización debe realizarse en unidad de acto, sin dejar para un momento posterior la determinación de la deuda neta del contribuyente, sin que el hecho de que la comprobación se realice siguiendo un procedimiento de gestión tributaria como es la comprobación limitada -y no de inspección- sea impedimento...".

Cuarto. Alegaciones de la Administración recurrida en su escrito de oposición al recurso de casación.

Por su parte, las alegaciones de la Administración del Estado en su escrito de oposición parten del fundamento de considerar que la aplicación del principio de regularización íntegra no es tan clara como sostiene el recurrente, citando jurisprudencia en relación con asuntos sumamente más complejos.

"[...] 2.1.- Sobre la vulneración de los artículos 32 y 221 LGT, que obligan a la Administración tributaria a devolver los ingresos indebidos en caso de doble tributación proscrita por el art. 31 CE, en relación con el art. 30 LGT y 23 Ley de Auditoría de Cuentas .

La recurrente expone en este apartado la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la regularización íntegra, que se extiende a la necesidad de que esa regularización se lleve a cabo en unidad de acto, para evitar supuestos de doble tributación u otros perjuicios que pudieran causarse al obligado tributario.

A su juicio, el principio de regularización íntegra es también aplicable en aquellos casos en que la Administración tributaria regulariza un periodo y esa regularización incide en un periodo posterior no sometido a comprobación, con el fin de evitar que se produzca un enriquecimiento injusto. Para sostener esa afirmación cita varias sentencias de la Audiencia Nacional y del TSJ de Madrid, respecto de comprobaciones anteriores a la entrada en vigor del apartado 9 del art. 68 LGT, introducido por la Ley 34/2015 para contemplar la prescripción de las denominadas "obligaciones conexas".

Por último, la recurrente trata de justificar la procedencia de aplicar esa doctrina al caso que nos ocupa, sobre la base de que es "evidente la existencia de un supuesto de doble imposición (postura que comparte la Sentencia de instancia, que señala que lo que realmente pretende EY "es una compensación").

Respecto de las alegaciones de la recurrente, al margen de lo que es exposición de la doctrina general del TS sobre la regularización íntegra, resulta que el único argumento que puede calificarse de tal es el que descansa sobre la evidencia de un supuesto de doble imposición.

Procede, por tanto y en primer término, efectuar una crítica de dicho argumento. En efecto, la existencia de un supuesto de doble imposición no es tan evidente pues lo que se deriva de la regularización practicada por la Administración es que puede haber una duplicidad en el pago de la tasa que corresponde a determinados informes, y, por eso, la Sala habla de que lo que pretende el recurrente es una compensación, minorando la liquidación en el importe de la tasa satisfecha en 2012.

Sin embargo, el principio de regularización íntegra no se extiende a la compensación o, al menos, no puede extenderse a la compensación de lo ingresado con posterioridad, por las razones que seguidamente se exponen.

La tasa a la que se refiere el presente recurso se devenga por trimestres naturales, que conforman, como dice la Audiencia Nacional, periodos tributarios estancos. Pues bien, para proceder a la devolución de lo ingresado, la Administración tributaria habría tenido que ampliar el alcance de las actuaciones, para comprobar si en los periodos en los que se dice que se pagó la tasa, también se incorporaron todas las devengadas; esto es, hubiera sido necesaria una comprobación íntegra o completa del periodo posterior, para determinar si procede o no la devolución (pues no cabe descartar que en esos periodos posteriores no se haya ingresado el total importe de la tasa devengada).

Desde esta perspectiva, además de que ya no puede hablarse con evidencia de doble imposición, tiene razón la Sala cuando afirma que el recurrente tenía a su disposición la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación de 2012, obteniendo de ese modo, en su caso, la devolución de las cuotas que correspondían al periodo anterior.

Lo que no resulta exigible en un caso como el presente es que la Administración tributaria extienda la comprobación a periodos posteriores, único medio, como hemos tratado de razonar, de decidir sobre la procedencia de la devolución de las cuotas ingresadas tardíamente.

Para decidir sobre la obligatoriedad de extender la comprobación a un ejercicio posterior, que es en lo que se concreta el principio de regularización íntegra en su vertiente material en un caso como este, resultan ilustrativas las consideraciones que la Sala del Tribunal Supremo, a la que tenemos el honor de dirigirnos, incorpora a la sentencia de 265-2017, rcud 1576/2016, cuyo Fto. Tercero es del siguiente tenor: ...

"[...] En el presente caso es evidente que las liquidaciones correspondientes al periodo 2003/2005 proyectan sus efectos al ejercicio 2006, pero entendemos que no existían razones que obligasen a la ampliación de las actuaciones inspectoras. En primer término ha de ponerse de manifiesto que las actuaciones inspectoras estaban teniendo una duración excesiva (más de tres años), y en tales condiciones acordar una ampliación al ejercicio 2006, con examen completo de la contabilidad, hubiera sido contraproducente puesto que necesariamente habría supuesto que se hubiera excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con riesgo de prescripción de los ejercicios inspeccionados, dejando inútil todo el trabajo desarrollado hasta entonces.

Por otro lado, las actuaciones practicadas ponían de manifiesto que la regularización del ejercicio 2006 se podía realizar a través de un procedimiento de comprobación limitada como así se hizo.

Añadiremos que la regularización del ejercicio 2006 no iba a tener efectos favorables sobre la actora, sino perjudiciales de modo que no se infringían los criterios doctrinales y jurisprudenciales que imponen que la regularización ha de ser completa cuando la proyección a ejercicios futuros es favorable al sujeto inspeccionado...".

Termina el escrito de oposición con lo siguiente:

"[...] La aplicación de esas consideraciones al presente caso revela el acierto de la decisión adoptada por la Sala de instancia, sin que pueda exigirse del ICAC que extendiera la comprobación a ejercicios posteriores por las razones que siguen:

- La ampliación no es obligatoria y precisa que existan razones que así lo aconsejen, sin que la parte recurrente haya aportado ninguna razón para ello. En cualquier caso, lo decisivo es que dicha ampliación no es obligatoria, de manera que no puede afirmarse que el principio de regularización íntegra se extienda en el sentido que pretende la recurrente. De hecho, los casos en que se declara la procedencia de practicar la devolución del tributo en "unidad de acto", son casos que afectan al ejercicio comprobado.

- Es preciso tomar en consideración la duración de las actuaciones, sobre todo en un procedimiento como el de comprobación de limitada que está sujeto al plazo de seis meses.

- Existe un procedimiento a disposición del interesado para instar la devolución de las cuotas ingresadas con posterioridad, y

- No puede asegurarse que la regularización del periodo posterior arrojará un resultado favorable para la recurrente. Es cierto que podría reconocerse la duplicidad de algunos ingresos pero no que la comprobación de esa declaración- liquidación posterior tuviera que ser, necesariamente, favorable al interesado.

Por esas razones consideramos que en el presente caso, la Sala de instancia no ha infringido el principio de regularización íntegra en su aspecto material.

En la misma línea, citamos la reciente STS 3-5-2022, RCA 5101/2020, en la que, al hilo del examen de una ampliación efectuada con infracción del art. 164 RGIT, la Sala viene a declarar que la ampliación del alcance de las actuaciones no tiene fácil acomodo en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada [...]."

Quinto. Juicio de la Sala. El 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.

Esa 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.

Es reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros 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 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).

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:

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.

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

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.

4) 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 aquella 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.

5) 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.

6) 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). 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.

7) 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.

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.

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.

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.

Sexto. *Jurisprudencia que se establece.*

En atención a los razonamientos expuestos, hemos de fijar la siguiente doctrina jurisprudencial:

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.

Séptimo. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación, pues aunque la oposición no se sustenta en razones jurídicas atendibles, no cabe olvidar que la Administración fue favorecida por la sentencia impugnada, al margen del mayor o menor acierto de ésta. Respecto de las costas generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil ERNST & YOUNG, S.L. 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, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 1587/2019, entablado por la citada mercantil contra la resolución del TEAC de 10 de abril de 2019, desestimatoria de la reclamación deducida contra la liquidación provisional de la tasa practicada por la presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por la emisión de informes de auditoría de cuentas por el periodo comprendido entre el 1 julio 2010 y el 30 septiembre 2011, ascendente a 18.501'49 euros, declarando que tales actos de gestión y revisión son nulos, por ser disconformes al ordenamiento jurídico, con los efectos jurídicos que procedan a partir de dicha declaración.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.