

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

Sentencia n.º 620/2026 de 11 de marzo de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 1692/2021

SUMARIO:

Procedimiento de Gestión. Procedimiento de comprobación limitada. Principio de regularización íntegra. La Sala entiende que resulta clara la decisión de no deducir el IVA correspondiente a las facturas, ya que no cumplen las exigencias previstas y los conceptos genéricos no permiten conocer que actuación se llevó a cabo. Asimismo, la documentación aportada tenía fuerza probatoria limitada en cuanto a la fecha y tampoco permitía concretar o identificar los específicos servicios prestados pues su redacción es igualmente genérica. En cuanto al principio de regularización íntegra, este comporta que, cuando la Administración regularice en el seno de un procedimiento de inspección o de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá efectuar las comprobaciones necesarias para determinar si dicho obligado tributario tiene derecho a la devolución de esas cuotas, regularizando de forma íntegra su situación y resultando improcedente remitirle a un nuevo procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos. La regularización debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables, como a los favorables para el contribuyente, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio constitucional de justicia tributaria e implica que la Administración tributaria está obligada a realizar todas las correcciones necesarias para restablecer la situación que hubiera habido de no haber sido necesaria esa regularización. Todo ello en unidad de acto, esto es, en el seno del mismo procedimiento de comprobación, pudiendo afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate. Por tanto, se acuerda la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento tributario a efectos de que se gire por la Administración la liquidación tributaria correspondiente, procediendo a la aplicación del principio de regularización íntegra.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**SENTENCIA****RECURSO N. 1692 /2021.****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA, CEUTA Y MELILLA.****SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO.****SECCIÓN SEGUNDA****Ilmo. Sr. Presidente**

D. Luis Ángel Gollonet Teruel

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Constantino Merino González (ponente)

D. Miguel Pardo Castillo

SENTENCIA NÚM. 620 DE 2026

En la ciudad de Granada, a once de marzo de dos mil veintiséis .

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso número 1692/2021 seguido a instancia de la mercantil **AVALCO MÁRMOL SLU** que comparece representada por la procuradora doña María del Carmen Sánchez Sánchez y con la asistencia del letrado don Javier Carrasco Martín, siendo parte demandada **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**(TEARA Sala desconcentrada de Granada) en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpuso el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) que se identifica líneas más abajo. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

Síguenos en...



SEGUNDO.-En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso y anulando la resolución recurrida por no ser conforme a derecho.

TERCERO.-En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó que sea dictada sentencia confirmando en sus términos la resolución recurrida por ser ajustada a derecho.

La cuantía del recurso es 24.837,10 euros.

CUARTO.-Habiéndose propuesto y admitida la prueba que la Sala consideró pertinente, se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, y actuando como Magistrado ponente el Ilustrísimo señor don Constantino Merino González.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

El recurso contencioso administrativo se plantea frente a resolución de fecha 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala Desconcentrada de Granada, que estima en parte la reclamación económico-administrativa planteada frente a liquidaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2017, imponiendo sanciones derivadas de aquella liquidación (Procedimiento 04-01533-2020, 04-00186-2021, 04-00187-2021, 04-00189-2021, y 04-00191-2021).

De forma más precisa, la resolución del órgano de revisión en vía económico-administrativa desestima la impugnación formulada frente a la liquidación y anula, por no ser conformes a derecho, las sanciones impuestas.

Explica en los antecedentes de hecho que la liquidación principal tiene como causa, de un lado, una minoración de las cuotas deducidas como consecuencia de la no admisión de las facturas por ALSAN BUSSINES CONSULTING, por no haber probado la afectación de los servicios a la actividad, y de la no admisión de las facturas por BENDEUS SL por corresponder a gastos de restauración cuya afectación a la actividad tampoco ha quedado probada; y por otro lado en una minoración de la cuota a compensar procedente del período anterior, como consecuencia de existir una liquidación girada en relación a 2016 donde se minoró la cuota a compensar del cuarto trimestre de 6.660,36 euros a 8,00 euros.

En los fundamentos de derecho analiza las facturas respecto de las cuales no admite las cuotas que se pretende deducir la mercantil demandante. Considera aplicable lo previsto en el [artículo 96 de la ley del Impuesto](#) y el [artículo 6 f del Real Decreto 1619/2012](#) conforme al cual toda factura debe contener la descripción de las operaciones consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto, tal y como esta se define en los [artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto](#), incluyendo al precio unitario de dichas operaciones así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

Rechaza que la documentación aportada junto a la reclamación económico-administrativa permita alterar lo razonado los respeto por la Administración Tributaria.

SEGUNDO.

La parte actora en la demanda alega como motivos de impugnación hola los siguientes:

En primer lugar, mantiene que ha acreditado la realidad de las operaciones realizadas con las mercantiles que emitieron las facturas. Afirma que aportó no solo la factura sino la justificación de pago, así como contratos suscritos con las mercantiles que amparan las operaciones. También que ha acreditado debidamente el derecho a la deducción por tratarse de servicios afectos a su actividad aquellos que documentan las facturas que se emiten y obran en el expediente.

En este mismo apartado alega que la administración ha incumplido el principio de regularización íntegra pues no accede a deducir las cuotas de las facturas en cuestión, pero en cambio sí ha ingresado el importe del IVA por parte de las dos mercantiles que emitieron las facturas y esas facturas han sido objeto de ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Esta misma alegación se desarrolla en el segundo epígrafe, relativo al enriquecimiento injusto de la administración y a su actuación contra los actos propios. Insiste en que, sin perjuicio de que se confirme que esas otras dos mercantiles han ingresado las cuotas de IVA correspondiente y que hayan tributado en el impuesto de sociedades, es patente el derecho de la actora a deducirse las cuotas de IVA de las operaciones pues la actuación de la Agencia Tributaria de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas sin haber llamado al procedimiento a las otras dos mercantiles conduce a una situación totalmente injusta con el consiguiente perjuicio para el contribuyente en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que solo puede ser reparada si al final se consigue la deducción del IVA por esas otras

Síguenos en...



dos mercantiles. Insiste en que se origina un enriquecimiento injusto a favor de la administración al no constar en el expediente de inspección la comprobación en relación con esas otras dos sociedades para verificar si habían ingresado el IVA o bien compensado el mismo.

Trae a colación la [sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019](#) indicando que *presenta interés casacional discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestionan la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, como el caso que nos ocupa, en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, o evitando con ello el enriquecimiento injusto de la administración.*

En el último epígrafe insiste sobre la aplicación de ese principio de regularización íntegra que considera exige que la administración *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; Por tanto, debió llamarse a ALSAN BUSSINES CONSULTING y a BENDEUS SL.*

TERCERO.

Frente a lo anterior la defensa de la administración expone que los argumentos o motivos de impugnación de la demanda son idénticos a los planteados en vía administrativa y a los que dio respuesta adecuada la resolución que se impugna.

Destaca que la demanda no tiene en cuenta que sobre el actor pesa la carga de la prueba de los hechos que invoca en sustento de la eficacia de lo que pretende, y que, como obligado tributario, debe probar los hechos en los que funden los derechos que haga valer ante la Agencia Tributaria, conforme a lo previsto en el [artículo 105 de la Ley General Tributaria](#). Acto seguido indica que se aprecian varios defectos en las facturas cuya deducibilidad no se admite.

En concreto respecto a la expedida por BENDEUS se observa que incluye un concepto impreciso, "consumos", y que obedece a un gasto de restauración por lo que no es deducible de conformidad con lo previsto en el [artículo 96 uno 5 y 6 de LIVA](#), y tampoco conforme a lo previsto en la ley 27/ 2014 del Impuesto sobre Sociedades, si no está acreditada la afectación del gasto a la actividad económica de la sociedad. No se ha probado que el gasto se haya realizado en el ejercicio que es propio de la empresa.

Lo mismo sucede respecto a la factura expedida por la otra mercantil por importe de 4.166,66 euros en la que solo se indica cómo objeto "colaboración comercial y captación de clientes", desconociéndose exactamente en qué modo se ha prestado el servicio facturado o cómo ha afectado este a la actividad económica de la empresa e incluso cuáles han sido los clientes captados.

Destaca que en la demanda se ha renunciado a explicar o probar la afectación de los importes facturados a la actividad de la sociedad a pesar de que a ella le incumbe la carga de la prueba. Y añade que la parte actora se ha centrado en afirmar que se debió llamar a las otras dos empresas al expediente administrativo y que éstas ingresaron el IVA generando un enriquecimiento injusto a favor de la Agencia Tributaria cuando el objeto de debate no es ese, pues la AEAT lo que cuestiona no es la realidad de los servicios, sino que estos reúnan los requisitos legalmente exigidos para que sean o no deducibles, al comprobar que no guardan relación con el objeto social de la mercantil hoy demandante.

CUARTO.

Para abordar adecuadamente la problemática debemos partir, lógicamente, de la liquidación provisional girada frente a la que se interpone la reclamación económico-administrativa. En ella se motiva lo siguiente:

" Los resultados de las comprobaciones relativas a cada período son los que se detallan a continuación:

Respecto del periodo 1T del ejercicio 2017:

Como consecuencia de la comprobación practicada y conforme con la liquidación provisional que se adjunta, resulta una cuota a compensar de 8,00 euros, lo que supone una minoración de 9.277,36 euros en relación con el saldo a compensar declarado.

Respecto del periodo 2T del ejercicio 2017:

Como consecuencia de la comprobación practicada y conforme con la liquidación provisional que se adjunta, resulta una cuota a compensar de 8,00 euros, lo que supone una minoración de 11.902,36 euros en relación con el saldo a compensar declarado.

Respecto del periodo 3T del ejercicio 2017:

Como consecuencia de la comprobación practicada y conforme con la liquidación provisional que se adjunta, resulta una cuota a compensar de 8,00 euros, lo que supone una minoración de 14.527,36 euros en relación con el saldo a compensar declarado.

Síguenos en...

Respecto del periodo 4T del ejercicio 2017:

Como consecuencia de la comprobación practicada en este periodo resulta un importe a ingresar de 11.081,88 euros, que se deriva de los conceptos e importes que se detallan a continuación:

Cuota de la liquidación a ingresar: 10.074,51 euros

Intereses de demora calculados sobre la cuota no ingresada en el plazo reglamentario: 1.007,37 euros

- Total a ingresar: 11.081,88 euros

La cuota a ingresar de 10.074,51 euros resulta de la liquidación provisional que se adjunta, lo que supone que no procede la compensación del saldo a compensar de 8.029,43 euros.

Se completa lo anterior con la siguiente motivación:

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a formular regularización de la situación tributaria de los periodos que se indican a continuación, ya que en las correspondientes autoliquidaciones no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la respectiva liquidación provisional que se adjunta. En concreto:

Respecto del periodo 1T del ejercicio 2017:

-Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

-La compensación de cuotas de periodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992.

-El "Importe a Compensar" es incorrecto.

-Como consecuencia de los cálculos efectuados en el procedimiento de comprobación del ejercicio 2016, la compensación de cuotas de periodos anteriores es incorrecta. La compensación declarada de 6.660,36 euros se reduce a 8,00 euros.

-Igualmente, se incluye en la notificación como documentación anexa las modificaciones en bases y cuotas de IVA deducibles, de acuerdo con el libro registro de facturas recibidas aportado. En dicha documentación, el contribuyente podrá observar los motivos por los cuales dichas cuotas se han visto reducidas, junto con sus correspondientes importes.

Respecto del periodo 2T del ejercicio 2017:

-Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

-La compensación de cuotas de periodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992.

-El "Importe a Compensar" es incorrecto.

-Igualmente, se incluye en la notificación como documentación anexa las modificaciones en bases y cuotas de IVA deducibles, de acuerdo con el libro registro de facturas recibidas aportado. En dicha documentación, el contribuyente podrá observar los motivos por los cuales dichas cuotas se han visto reducidas, junto con sus correspondientes importes.

Respecto del periodo 3T del ejercicio 2017:

-Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

-La compensación de cuotas de periodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992.

-El "Importe a Compensar" es incorrecto.

-Igualmente, se incluye en la notificación como documentación anexa las modificaciones en bases y cuotas de IVA deducibles, de acuerdo con el libro registro de facturas recibidas aportado. En dicha documentación,

Síguenos en...

el contribuyente podrá observar los motivos por los cuales dichas cuotas se han visto reducidas, junto con sus correspondientes importes.

Respecto del periodo 4T del ejercicio 2017:

-Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

-La compensación de cuotas de períodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992.

-El "Importe a Compensar" es incorrecto.

-Igualmente, se incluye en la notificación como documentación anexa las modificaciones en bases y cuotas de IVA deducibles, de acuerdo con el libro registro de facturas recibidas aportado. En dicha documentación, el contribuyente podrá observar los motivos por los cuales dichas cuotas se han visto reducidas, junto con sus correspondientes importes".

Anexo

(1) El artículo 96 de la LIVA excluye el derecho a deducir para los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que se acredite que tienen la consideración de gastos deducibles a efectos del IRPF, esto es, que sea un gasto exigido para el desarrollo de la actividad. Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en Derecho, siendo competencia de los correspondientes servicios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas. Dado que tal deducibilidad no ha sido acreditada, no se considera deducible el IVA incluido en su autoliquidación correspondiente a dichos gastos.

(2) En relación a este proveedor, se solicitó descripción detallada de las operaciones que, de forma tan genérica habían sido descritas en las copias de las facturas presentas y la documentación pertinente que permitiese correlacionar la actividad desarrollada con dichas facturas y a su vez permitir verificar la realidad del servicio descrito en factura. El sujeto pasivo presenta como documentos de pago los adeudos en cuenta y un contrato de prestación de servicios. No obstante, no aporta nada más. La copia de las facturas aportadas describen las operaciones realizadas como "colaboración comercial y captación de clientes". Esta oficina, con esta documentación no puede entrar a comprobar la verdadera naturaleza de los servicios prestados, algunos de ellos (según la variedad de servicios ofertados en el contrato de prestación de servicios) podrían llegar a ser no deducibles directamente y otros no deducibles por afectarse a operaciones que no generarían derecho a deducción.

El artículo 97 de la LIVA en su apartado Dos establece que las facturas que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción.

El artículo 6, apartado 1, del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación regula el contenido de la factura y, más concretamente, la letra f) establece como requisito la descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

Por todo lo expuesto, no podemos admitir estos gastos como deducibles. El artículo 105 de la Ley 58/2003 dispone en su apartado 1 que, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo; texto normativo que en su artículo 106.1 prevé que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba que se contienen en el código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

QUINTO.

Planteada la problemática en los términos expuestos examinaremos en primer lugar el motivo de impugnación que se apoya en la afirmación de que ha acreditado debidamente el derecho a la deducción por tratarse de servicios afectos a su actividad aquellos que documentan las facturas que se emiten y obran en el expediente.

Podemos adelantar que no podemos estimar esa alegación o motivo de impugnación. En todo caso se impone un análisis diferenciado de las distintas facturas que documentan los gastos que pretende deducir la parte actora.

Comenzando por la factura emitida por la mercantil BENDEUS, entendemos que resulta clara la decisión de no deducir el IVA correspondiente pues no reúne los requisitos indispensables para ser considerada

Síguenos en...



como factura válida a estos efectos, y además vendría a sustentar gastos de restauración, respecto de los cuales resulta aplicable lo previsto en el [artículo 96 de la LIVA](#) que excluye el derecho a deducir para los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que se acredite que tienen la consideración de gastos deducibles a efectos del IRPF, esto es, que sea un gasto exigido para el desarrollo de la actividad.

En cuanto a lo primero, nos encontramos ante una factura la única, por un importe elevado si tenemos en cuenta que vendría a dar cobertura a esos gastos de restauración, que refleja además un único concepto "consumos", sin especificación adicional alguna que permita identificar, aunque sea mínimamente, a qué servicio se está haciendo referencia o de dónde resulta el importe que refleja.

Adicionalmente, y como también hemos expuesto, la parte actora se limita a aportar esa factura y a manifestar en el recurso de reposición que son facturas de marketing, de invitación a clientes y con la idea de fidelizar y captar nuevos clientes. Se trata de una mera afirmación huérfana de toda prueba y además de una mínima explicación respecto a las concretas comidas o eventos similares cuyos gastos vendría a documentar esa factura.

Como consecuencia de lo expuesto no solo nos encontramos ante una falta de prueba sino ante una falta de una explicación detallada y precisa de los servicios que documenta, que resulta absolutamente injustificada e inexplicable y por ello no podemos entender que documenté un gasto deducible.

Por lo que respecta a las facturas emitidas por ALSAN BUSSINES CONSULTING, se aportaron 12 facturas correspondientes a cada 1 de los meses del año 2017 por el mismo importe mensual de 4.166,66 euros, en las que se refleja como concepto, también de forma genérica, "*Colaboración comercial y captación de clientes*". Acompañó igualmente documentos de pago en la cuenta correspondiente y un contrato de prestación de servicios suscrito en 1 de julio de 2016.

Compartimos también en este caso lo razonado en la resolución impugnada en el sentido de que las facturas no cumplen las exigencias previstas en el Real decreto 1619/2012, pues no reflejan la descripción de las distintas operaciones en términos que permita conocer qué específica actuación se llevó a cabo o, si se prefiere, qué tipo de servicios se prestaron y en qué consistió esa labor genérica de colaboración y captación de clientes. En este sentido ya se ponía de manifiesto en la propia liquidación que el [artículo 97 de la LIVA](#) en su apartado Dos establece que las facturas que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción.

A lo anterior se añade que en este caso la propia administración solicitó una descripción detallada de las operaciones y también la documentación pertinente que permitiera conocer la relación de esa actividad desarrollada con las facturas y de esa forma fuera posible verificar la realidad del servicio descrito en la factura. Ciertamente se aportó el contrato de prestación de servicios, pero el mismo, además de tener una fuerza probatoria limitada en cuanto a la fecha- se suscribe entre sujetos privados- no permite tampoco concretar o identificar los específicos servicios prestados pues su redacción es igualmente genérica. Se expuso igualmente en la liquidación y esto ni siquiera se ha combatido que, sin esa especificación más precisa y la documentación que la sustente, no puede entrar a comprobar la verdadera naturaleza de los servicios prestados, algunos de ellos (según la variedad de servicios ofertados en el contrato de prestación de servicios) podrían llegar a ser no deducibles directamente y otros no deducibles por afectarse a operaciones que no generarían derecho a deducción.

Nuevamente nos encontramos ante facturas que no incorporan una descripción precisa de las operaciones, ante una falta de prueba de las específicas operaciones o servicios que se documentan, y, además, ante una ausencia de explicación respecto a esa individualización de los concretos servicios prestados que carece de toda justificación.

A lo anterior se añade, como dato indiciario favorable a no considerar que se trata de operaciones deducibles lo igualmente expuesto en la resolución que se impugna- ni siquiera ha discutido de contrario- cuando pone de manifiesto lo difícil explicación que tiene asumir que una sociedad que declara como base imponible de todo el ejercicio 2016 la cantidad de 44.000 euros abone mensualmente 4.166 a otra sociedad por unos servicios que no parecen que tengan repercusión en su volumen de negocios, como tampoco en el correspondiente al ejercicio 2017.

SEXTO.

Queda pendiente de analizar la alegación relativa a la aplicación al supuesto del principio de regularización íntegra, que desarrolla la demanda relacionándolo con el principio de prohibición de enriquecimiento injusto de la administración. A estas alegaciones no se da respuesta en la contestación a la demanda ni se formula expresamente oposición.

Entendemos que en este aspecto la demanda debe ser estimada, aplicando, la doctrina o criterio jurisprudencial sentado, entre otras en la [sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29/09/2025, Recurso 634/2022](#) .

Síguenos en...



La sentencia coma al describir los hechos relevantes del litigio hacía referencia a un procedimiento de comprobación limitada que tuvo por objeto la revisión y comprobación de determinadas incidencias observadas por la Administración tributaria en las autoliquidaciones del IVA 2013 (periodos 1T, 2T, 3T y 4T). *En esencia, se detectaron gastos no soportados con facturas que reuniesen los requisitos previstos en el RD. 1619/2012, pues las facturas no describían con detalle suficiente la naturaleza, cuantía y tipo impositivo aplicable, facturas que tenían como destinatario a persona diferente al obligado tributario y gastos respecto de los que no se aporta ninguna justificación documental.* Se indicaba igualmente que la Administración tributaria dictó un acuerdo de liquidación provisional en el que se denegó la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas respecto de determinadas operaciones.

Establece la siguiente Doctrina jurisprudencial:

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que se reitera la doctrina jurisprudencial de esta Sala [SSTS de 26 de mayo de 2021 (rec. 574/2020), 10 de febrero de 2023 (rec. 5441/2021), 11 de diciembre de 2023 (rec. 762/2021) y 17 de mayo de 2023 (rec. 7312/2021)], atinente a que 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 la Administración regularice, en el seno de un procedimiento de inspección o de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá efectuar las comprobaciones necesarias para determinar si dicho obligado tributario tiene derecho a la devolución de esas cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra su situación, resultando improcedente remitirle a un nuevo procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos.

En su fundamento de derecho TERCERO lleva a cabo un completo análisis de la jurisprudencia relativa a ese principio de regularización íntegra, que por su interés reproducimos. (el subrayado es nuestro):

"...La recurrente entiende que tal conclusión es vulneradora de la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización contenida, entre otras, en la STS de 2 de octubre de 2020 (3212/2018). Esta doctrina, si bien había sido fijada en relación con procedimientos de inspección, es posible extenderla a los procedimientos de gestión tributaria, como vino a confirmar la STS de 26 de mayo de 2021 (rec. 574/2020), de fecha muy próxima a la de la sentencia recurrida en casación.

2. Una cuestión similar a la que es objeto del presente recurso de casación se examinó en las SSTS de 26 de mayo de 2021 (rec. 574/2020), 17 de mayo de 2023 (rec. 7312/2021) y 11 de diciembre de 2023 (rec. 762/2021), entre otras. En la referida STS de 17 de mayo de 2023 , se declaró como doctrina jurisprudencial (FJ 5º) que:

«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 la Administración regularice, en el seno de un procedimiento de inspección o de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá efectuar las comprobaciones necesarias para determinar si dicho obligado tributario tiene derecho a la devolución de esas cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra su situación, resultando improcedente remitirle a un nuevo procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos».

Buena prueba de la concordancia entre esos recursos es que el auto de admisión afirma, en su razonamiento jurídico tercero, lo que a continuación se transcribe (...)

Además, el planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (rec. 574/2020) y de 11 de diciembre de 2023 (rec. 762/2021). La Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la primera sentencia citada, ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada, señalando que: [...]"

Finalmente, en el punto 2 del razonamiento cuarto del citado auto, se añade:

"[...] 2. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en la sentencia precitada, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en las sentencias referidas, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad".

3. El principio de regularización íntegra, de creación jurisprudencial, supone 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.

Síguenos en...



De este modo, hemos declarado reiteradamente que «la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario» (STS 10 de mayo de 2010, rec. 1454/2005 y STS 27 de septiembre de 2010, rec. 1559/2007).

La regularización implica 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](#)) e implica 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, esto es, en el seno del mismo procedimiento de comprobación.

Así lo ha declarado esta Sala en sus sentencias 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), 1352/2019, de 10 de octubre (rec. 4153/2017) y 1388/2019, de 17 de octubre (rec. 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 suma, 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.

En este sentido se ha pronunciado esta Sala en la Sentencia 247/2023, de 28 de febrero (rec. 4598/2021), en la que, en relación con la naturaleza y justificación de este principio, ha recordado:

"[...] 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](#))".

Finalmente se establece 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".

4. En el caso que se examina, ambas partes coinciden en reconocer que la Administración Tributaria, en el seno de los procedimientos de gestión tributaria, debe efectuar las actuaciones necesarias para determinar si concurren los requisitos legales para reconocer al contribuyente el derecho a la devolución de los ingresos indebidos constituidos por las cuotas del IVA que, en el mismo periodo de comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas.

Este consenso es fruto de la doctrina reiterada establecida por el Tribunal Supremo en [SSTS de 26 de mayo de 2021 \(rec. 574/2020\)](#), [10 de febrero de 2023 \(rec. 5441/2021\)](#), [11 de diciembre de 2023 \(rec. 762/2021\)](#) y [17 de mayo de 2023 \(rec. 7312/2021\)](#), cit., habiéndose declarado en la primeramente citada que:

"[...] 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 comprobación, 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 consecuencia, procede reiterar la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala.

5. En último término, plantea el recurrente como pretensión principal que se limite el pronunciamiento de esta Sala a anular la liquidación que se encuentra en el origen del recurso, sin que se disponga la retroacción de actuaciones, dado que, a su juicio, no nos encontramos ante un defecto formal que deba ser subsanado, sino ante un vicio sustantivo, que impide acordar tal retroacción.

La Abogada del Estado sostiene que es una cuestión no planteada por el Auto de admisión, que excede, por tanto, de la cuestión de interés casacional que debe valorar la Sala, si bien, a su juicio "[...] la retroacción de actuaciones es procedente, para permitir a la Administración tributaria girar la liquidación que corresponda y determinar, en su caso, el importe a devolver".

Como hemos dicho repetidamente, la finalidad procesal de la retroacción de actuaciones, si se acuerda en una sentencia firme, es la de subsanar los defectos de forma de que adoleciera el acto impugnado, con el propósito de restañar la indefensión que se hubiera podido causar a la parte demandante, lo que es coherente con la idea de que la retroacción identifica el momento preciso del procedimiento irregular en que sucedió la falta y que supone el punto de partida de lo que ha de repetirse.

Se trata de una decisión que debe producirse siempre en favor, justamente, de dicha parte, como vencedora en un proceso judicial en que se ha anulado la resolución administrativa objeto de impugnación, y que debe pedirse formalmente, como pretensión procesal determinante de su concesión ([STS de 25 de marzo de 2021, rec. 3607/2019](#)).

En el recurso de casación el [artículo 93.1 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa -Administrativa](#), habilita al Tribunal Supremo, justificando su necesidad, para ordenar "[...] la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación", sin que pueda olvidarse que lo que constituye el objeto del recurso de casación es la sentencia dictada en la instancia, por lo que la retroacción de actuaciones, caso de resultar necesaria, implicaría devolver el recurso a la Sala de instancia para que subsanase el vicio procedimental cometido.

Si bien en algunas ocasiones esta Sala ha acordado, ante un supuesto similar, la retroacción de las actuaciones para que, en su caso, se gire por la Administración la liquidación tributaria correspondiente procediendo a la aplicación del principio de regularización íntegra [[SSTS de 26 de mayo de 2021 \(rec. 574/2020\)](#), [10 de febrero de 2023 \(rec. 5441/2021\)](#) y [11 de diciembre de 2023 \(rec. 762/2021\)](#)], sin embargo, ello ha sido atendiendo a las circunstancias del caso en concreto [[STS de 26 de mayo de 2021 \(rec. 574/2020\)](#)], o bien atendiendo a la petición formulada por la propia recurrente [[STS 11 de diciembre de 2023 \(rec. 762/2021\)](#)].

Esto no es lo que ocurre en el presente recurso de casación. En efecto, encontrándonos en las presentes actuaciones ante una liquidación que no adolece de un defecto formal susceptible de subsanación, sino de un vicio sustantivo toda vez que la Administración tributaria, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, ha infringido la obligación que le incumbía de efectuar las actuaciones necesarias para determinar si concurren los requisitos legales para reconocer al contribuyente el derecho a la devolución de los ingresos indebidos constituidos por las cuotas del IVA que, en el mismo periodo de

comprobación, le hubieran sido indebidamente repercutidas, y siendo esa únicamente la cuestión de interés casacional suscitada, resulta procedente la anulación de la liquidación con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración".

Con anterioridad la [sentencia del Tribunal Supremo de 13-11-2019, nº 1574/2019, rec. 1675/2018](#) analizando lo razonado en otras sentencias anteriores, expone que dichas sentencias fijan el siguiente contenido interpretativo:

"Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, con arreglo a lo que establece el [artículo 93.1 LJCA](#), procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar 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".

Y terminaban dando lugar al recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, al remitir al recurrente a un ulterior procedimiento de devolución y, con anulación de la liquidación impugnada, ordenar 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 entidad recurrente 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.

En el fundamento de derecho noveno se refiere a la aplicación del principio de regularización íntegra al caso concreto y con carácter previo expone que *"De la jurisprudencia citada de esta Sala se desprende que efectivamente, cuando en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de 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.*

Principio general que no es sino aplicación del general de seguridad jurídica consagrado en el [artículo 9.3 de la Constitución](#) y que evita además el enriquecimiento injusto por parte de la Administración".

Procede, en consecuencia, estimar en parte el recurso contencioso administrativo, con el único y limitado alcance de que se acuerda la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento tributario a los efectos de por la Administración tributaria se gire por la Administración la liquidación tributaria correspondiente procediendo a la aplicación del principio de regularización íntegra en los términos y con el alcance fijado en este fundamento de derecho y en la jurisprudencia que se aplica.

SEPTIMO.

En materia de costas procesales, al haberse estimado en parte el recurso contencioso administrativo no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación:

FALLO

Estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil **AVALCO MÁRMOL SLU** frente a resolución de fecha 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala Desconcentrada de Granada, que estima en parte la reclamación económico-administrativa planteada frente a liquidaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2017, imponiendo sanciones derivadas de aquella liquidación (Procedimiento 04-01533-2020, 04-00186-2021, 04-00187-2021, 04-00189-2021, y 04-00191-2021), y declaramos que no es conforme a derecho en el único y limitado aspecto de no haber aplicado el principio de íntegra regularización, y en consecuencia se acuerda la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento tributario a efectos de que se gire por la Administración la liquidación tributaria correspondiente, procediendo a la aplicación del principio de regularización íntegra en los términos y con el alcance fijado en este fundamento de derecho y en la jurisprudencia que se aplica.

Sin imposición de costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre.

Síguenos en...



En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Diligencia.-Entregada, documentada, firmada y publicada la anterior resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

