

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia 1202/2025 de 29 de septiembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 634/2023****SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Principio de la íntegra regularización.** El presente recurso suscita el tema de la proyección del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada respecto del IVA y, en particular, si habiéndose denegado la deducibilidad de cuotas del IVA soportadas, la Administración tributaria debe, en virtud de aquel principio y dentro del mismo procedimiento, efectuar las actuaciones necesarias para determinar si concurren los requisitos legales para reconocer a ese mismo contribuyente el derecho a la devolución de los ingresos indebidos relacionados con la regularización practicada. La Administración tributaria dictó un acuerdo de liquidación en el que se denegó la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas respecto de determinadas operaciones y que, en dicha liquidación, se señaló la posibilidad de solicitar, vía rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos. Desestimados tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa, se interpuso recurso judicial en cuya demanda se solicitó, con carácter subsidiario a la pretensión principal, la aplicación del principio de íntegra regularización para que se reconociera el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las cuotas indebidamente soportadas. El Tribunal de instancia apreció, como se ha expuesto, que la desestimación del planteamiento principal de la demanda conllevaba la desestimación de las cuestiones subsidiarias al existir una intrínseca relación de causa-efecto entre ellas, rechazando, en definitiva, la aplicación del principio de íntegra regularización. 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, 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)". La Sala reitera la doctrina jurisprudencial emanada de las SSTs de 26 de mayo de 2021, recurso n.º 574/2020, 10 de febrero de 2023 recurso n.º 5441/2021, 11 de diciembre de 2023 recurso n.º 762/2021 y 17 de mayo de 2023 recurso n.º. 7312/2021, atinente a que el art. 14.2.c) RGRVA, 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

Síguenos en...

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.

## TRIBUNAL SUPREMO

### SENTENCIA

#### Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

#### TRIBUNAL SUPREMO

#### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 1.202/2025

Fecha de sentencia: 29/09/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 634/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/09/2025

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 634/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

#### TRIBUNAL SUPREMO

#### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### Sentencia núm. 1202/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 29 de septiembre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **634/2022**,interpuesto por la procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en representación de la entidad **DOEMSCHE, S.L.U.**,contra la sentencia de 22 de junio de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, en el recurso núm. 224/2021. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**,bajo la representación que le es propia de la Abogada del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 22 de junio de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares,

Síguenos en...



que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 224/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares de 29 de marzo de 2019, relativa a la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), año 2013.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: PRIMERO.- DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- Se hace una expresa imposición de costas procesales a la parte actora, con el límite de los 2.000 € por todos los conceptos» (sic).

Notificada la sentencia, se presentó por la parte demandante escrito solicitando el complemento de la sentencia dictada, solicitud que fue desestimada por la Sala en auto de 5 de noviembre de 2021.

## **SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.**

1.La procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en representación de Doemsche, S.L.U., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia de 22 de junio de 2021, que desestimó el recurso núm. 224/2021, y el auto de 5 de noviembre de 2021, que desestimó la solicitud de complemento de sentencia.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo [«RGRVA»] y 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [«RGAT»], en relación con el principio de íntegra regularización y la jurisprudencia que lo reconoce.

2.La Sala de instancia, por auto de 19 de enero de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en representación de Doemsche, S.L.U., como parte recurrente, y de otro, la Abogada del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

## **TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de abril de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*"[...] Determinar si, habiéndole denegado la Administración Tributaria a un contribuyente el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas de IVA en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, en atención a lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2015, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización consagrado por la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, la Administración Tributaria, en el seno de ese mismo procedimiento de gestión tributaria, debe asimismo 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 de IVA que, en el mismo período de comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas, regularizando así de forma íntegra la situación de dicho sujeto con respecto al IVA.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 14 del RGRVA y el principio de íntegra regularización, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si lo exige el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2.La procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en la representación ya acreditada de Doemsche, S.L.U., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 3 de junio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

Afirma que "[...] cuando la Oficina de Gestión tributaria consideró que determinadas cuotas de IVA que habían sido efectivamente soportadas por mi representada, no podían tener la consideración de cuotas de IVA deducibles al no haber sido esas cuotas debidamente repercutidas, aquello que hubiera resultado conforme al principio de íntegra regularización, habría sido que la Administración Tributaria, en el seno del mismo procedimiento de

comprobación limitada, hubiera llevado a cabo las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente mi representada tenía derecho a la devolución de esas cuotas de IVA que le habían sido indebidamente repercutidas; no resultando ajustado a Derecho que para esa determinación se remita al contribuyente a la tramitación de un ulterior e independiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos".

Esgrime que el supuesto de hecho y la pregunta de interés casacional objetivo se resuelve aplicando la doctrina fijada en la STS de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020, en cuanto que la actuación de la Administración no puede limitarse a no admitir la deducción de esas cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas al contribuyente, exigiéndole que ingrese de nuevo esas mismas cuotas más intereses de demora.

Sostiene que la jurisprudencia ya ha señalado que esta forma de proceder de la Administración conduce a una situación no razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario, situación que atenta contra los principios de regularización íntegra, neutralidad del IVA y buena administración, comportando una doble tributación.

En definitiva, señala que comparte el criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Tercero de su Sentencia de 26 de mayo de 2021, que entiende que resulta plenamente aplicable al caso ahora enjuiciado y que debería conllevar la estimación del recurso.

No obstante, añade que "[...] la retroacción de actuaciones acordada por esta Sala en dicha Sentencia podría no ser conforme a aquello que ha manifestado esta misma Sala en sus más recientes sentencias (por todas, Sentencia de 5 de abril de 2024, rec. casación 96/2023) en lo que se refiere a las consecuencias que deben conllevar la anulación de una liquidación tributaria por motivos de fondo, como entendemos que ocurre en el caso que nos ocupa (y que ocurría en el caso enjuiciado en la referida sentencia de 26 de mayo de 2021)".

Centra su argumentación en exigir que no se acuda a la retroacción de las actuaciones, sino que se estime el recurso y se anule la resolución de la liquidación. Subsidiariamente, interesa la retroacción de actuaciones para que la Administración gire una nueva liquidación.

Defiende la improcedencia de la retroacción de actuaciones por cuanto que en el presente supuesto no concurre ningún defecto formal que deba ser subsanado mediante el mecanismo de la retroacción de actuaciones, sino que estamos ante una liquidación tributaria que adolece de un defecto sustantivo que impide que tal retroacción sea acordada.

Todo ello sin perjuicio de que una vez ejecutada la sentencia y anulada y dejada sin efecto la resolución de la liquidación provisional, la Administración pueda dictar una nueva liquidación, pero siempre teniendo como límites a la potestad tributaria de la Administración la prescripción, la prohibición de *reformatio in peius* y la prohibición de reincidencia en el error.

En suma, solicita la reiteración de la doctrina ya identificada anteriormente y con carácter principal la estimación del recurso y la anulación de la resolución del TEAR de fecha 29 de marzo de 2019, así como la resolución con liquidación provisional de la Oficina Gestora de 13 de enero de 2015.

Subsidiariamente, solicita la retroacción de actuaciones para que, en aplicación de la jurisprudencia de la Sala Tercera, se determine si concurren los requisitos legales para considerar que la recurrente tiene derecho a la devolución de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas.

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] Con carácter principal, tras procederse a reafirmar la jurisprudencia ya recogida, entre otras, en la Sentencia de fecha 26 de mayo de 2021 (rec. casación 574/2020), interesa a esta parte que se dicte sentencia en la que: 1º) se declare que ha lugar al recurso de casación preparado por mi representada contra la Sentencia de 22 de junio de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Baleares, dictada en el recurso nº 224/2019, procediendo en consecuencia a casarla y anularla; y 2º) que se estime el recurso contencioso-administrativo formulado por mi representada y en consecuencia, se acuerde anular y dejar sin efecto la Resolución del TEAR de fecha 29 de marzo de 2019, con número de procedimiento 07/01041/2015, así como la Resolución con liquidación provisional de la Oficina Gestora de fecha 13 de enero de 2015 de la que trae causa; todo ello sin que sea procedente que se acuerde la retroacción de actuaciones en el caso que ahora nos ocupa.

Subsidiariamente a lo anterior, para el eventual supuesto de que este Tribunal considere que en este caso procede ordenar la retroacción de actuaciones, tras procederse a reafirmar la jurisprudencia ya recogida, entre otras, en la Sentencia de fecha 26 de mayo de 2021 (rec. casación 574/2020), interesa a esta parte que se dicte sentencia en la que: 1º) se declare que ha lugar al recurso de casación preparado por mi representada contra la Sentencia

de 22 de junio de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Baleares, dictada en el recurso nº 224/2019, procediendo en consecuencia a casarla y anularla; y 2º) que se estime el recurso contencioso-administrativo formulado por mi representada y en consecuencia, se acuerde anular y dejar sin efecto la Resolución del TEAR de fecha 29 de marzo de 2019, con número de procedimiento 07/01041/2015, así como la Resolución con liquidación provisional de la Oficina Gestora de fecha 13 de enero de 2015 de la que trae causa, con retroacción de actuaciones para que, en aplicación de la jurisprudencia de esta Sala contenida, entra otras, en su Sentencia de 26 de mayo de 2021 (recurso 574/2020), en el seno de ese mismo procedimiento de comprobación limitada, se determine si en este caso concurren los requisitos legales para considerar que mi representada tiene derecho a la devolución de esas cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas y en base a ello, se dicte el acuerdo o resolución que corresponda y por la que se ponga fin al procedimiento de comprobación limitada respecto del IVA de 2013 de mi representada".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que se estime en presente recurso de casación, en el sentido y con el contenido interesado en el precedente apartado Segundo del presente escrito" (sic).

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 19 de julio de 2024.

Tras la descripción de los antecedentes relevantes y la exposición de los precedentes jurisprudenciales, afirma que "[...] siguiendo la jurisprudencia reseñada y el criterio aplicado por el TEAC, procede reconocer que la Administración Tributaria, en el seno de ese mismo procedimiento 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 de IVA que, en el mismo período de comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas, regularizando así de forma íntegra la situación de dicho sujeto con respecto al IVA".

Añade que "[s]in embargo, la cuestión de si procede o no retrotraer las actuaciones, cuestión que la recurrente considera no procede, porque no concurre ningún defecto formal que deba ser subsanado, además de ser una cuestión no planteada por el AA y que, excede, por tanto, de la cuestión de interés casacional, es una cuestión que debe valorar la Sala. A juicio de esta Abogacía del Estado 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".

Sobre la pretensión deducida por la recurrente expone que "[l]a pretensión principal de la recurrente debe ser estimada, en los términos que hemos expuesto, por las razones indicadas en el apartado anterior. En cambio, su pretensión de que no se retrotraiga el procedimiento debe ser desestimada".

Y, en cuanto a la fijación de jurisprudencia, considera que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

"La Administración Tributaria, en un procedimiento de comprobación limitada, 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 de IVA que, en el mismo período de comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas, regularizando así de forma íntegra la situación de dicho sujeto con respecto al IVA.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida debe casarse, ordenando la retroacción de actuaciones para que, en su caso, se giren las liquidaciones teniendo en cuenta la jurisprudencia de esta Excma. Sala y se pueda determinar, en su caso, el importe a devolver".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 23 de julio de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo cuando por turno correspondía, al considerar la Sala que no era necesaria la celebración de vista pública.

Asimismo, por providencia de 4 de junio de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 23 de septiembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si, habiéndole denegado la Administración Tributaria a un contribuyente el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas de IVA en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, en atención a lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2015, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización consagrado por la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, la Administración Tributaria, en el seno de ese mismo procedimiento de gestión tributaria, debe asimismo 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 de IVA que, en el mismo período de comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas, regularizando así de forma íntegra la situación de dicho sujeto con respecto al IVA.

2.Los hechos del litigio relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1.El presente recurso trae causa de un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especiales de Baleares de la AEAT, 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.

2.2.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, acordándose que procedía reconocer el derecho a la devolución del IVA por importe de 54.734,07 euros, frente al inicial solicitado que se elevaba a 111.518,32 euros. En la liquidación se señaló la posibilidad de solicitar, vía rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos.

2.3.Frente a la liquidación provisional de 13 de enero de 2015, se interpuso por el interesado recurso de reposición que fue desestimado en resolución de 1 de julio de 2015.

2.4.Interpuesta reclamación económico-administrativa, fue igualmente desestimada mediante resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Baleares de 29 de marzo de 2019.

2.5.Contra la resolución desestimatoria del TEAR, la representación procesal de Doemsche, S.L.U. interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 224/2021, que fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares en sentencia de 22 de junio de 2021.

Presentado por la recurrente escrito solicitando el complemento de sentencia, fue desestimado mediante auto de la Sala de 5 de noviembre de 2021.

Debe hacerse constar que en ninguna de las instancias administrativas se interesó la regularización íntegra por lo que no existe pronunciamiento al respecto. Esto implica que ambas decisiones administrativas se limitaron a analizar la cuestión controvertida que se ceñía exclusivamente a la correcta deducibilidad de las cuotas del IVA 2013 atendiendo a las circunstancias del caso en concreto, pero sin efectuar ninguna consideración en relación con la regularización íntegra.

Por el contrario, en el recurso contencioso administrativo formulado por la mercantil se solicitó, con carácter subsidiario a la pretensión principal, la aplicación del principio de íntegra regularización para que se reconociera en su caso el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las cuotas indebidamente soportadas.

El Tribunal de instancia entendió que la desestimación del planteamiento principal de la demanda conllevaba la desestimación de las cuestiones subsidiarias al existir una intrínseca relación de causa-efecto entre ellas, rechazando, en definitiva, la aplicación del principio de íntegra regularización.

**SEGUNDO. Marco normativo.**

Conforme al auto de admisión, y en relación con la cuestión respecto de la que se ha apreciado que cuenta con interés casacional objetivo, se plantea la necesidad de interpretar el artículo

14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo [«RGRVA»].

El artículo 14.2 del RGRVA, relativo a los *"Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución"*, dispone que:

"2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) [...]

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible".

### **TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Principio de regularización íntegra.**

1.El presente recurso suscita el tema de la proyección del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada respecto del IVA y, en particular, si habiéndose denegado la deducibilidad de cuotas del IVA soportadas, la Administración tributaria debe, en virtud de aquel principio y dentro del mismo procedimiento, efectuar las actuaciones necesarias para determinar si concurren los requisitos legales para reconocer a ese mismo contribuyente el derecho a la devolución de los ingresos indebidos relacionados con la regularización practicada. Consta en las actuaciones judiciales que la Administración tributaria dictó un acuerdo de liquidación en el que se denegó la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas respecto de determinadas operaciones y que, en dicha liquidación, se señaló la posibilidad de solicitar, vía rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos.

Desestimados tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa, se interpuso recurso judicial en cuya demanda se solicitó, con carácter subsidiario a la pretensión principal, la aplicación del principio de íntegra regularización para que se reconociera el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las cuotas indebidamente soportadas.

El Tribunal de instancia apreció, como se ha expuesto, que la desestimación del planteamiento principal de la demanda conllevaba la desestimación de las cuestiones subsidiarias al existir una intrínseca relación de causa-efecto entre ellas, rechazando, en definitiva, la aplicación del principio de íntegra regularización.

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:

"[...] El recurso de casación preparado suscita una cuestión jurídica similar a la de otros recursos admitidos a trámite, entre ellos, el recurso n.º 574/2020, admitido por auto de 11 de junio de 2020 o el recurso n.º 762/2021, admitido por auto de 9 de marzo de 2023. En dichos autos se apreció la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene.

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. 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.

#### **CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.**

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.

**QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.**

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo.

**SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**F A L L O**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en representación de la entidad **DOEMSCHE, S.L.U.**, contra la sentencia de 22 de junio de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, en el recurso núm. 224/2021, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 224/2021, deducido por la representación procesal de la entidad DOEMSCHE, S.L.U., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares de 29 de marzo de 2019, relativa a la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido, año 2013; y en su virtud, anular la resolución económico-administrativa así como la liquidación de la que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales 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).