

Nueva reiteración jurisprudencial sobre el deber de regularización íntegra en la comprobación limitada.

[Sentencia del Tribunal Supremo 4070/2025, recurso de casación 634/2022, de 29.09.2025.](#)

Gabinete de Estudios

1. Síntesis

El Tribunal Supremo reitera su doctrina jurisprudencial, según la cual, 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 (en lo sucesivo, RGRVA), interpretado a la luz del principio de íntegra regularización, 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 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que le fueron indebidamente repercutidas, deberá efectuar las comprobaciones necesarias para determinar si tiene derecho a la devolución de dichas cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra su situación, resultando improcedente remitir al obligado tributario a un nuevo procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos independiente.

2. Supuesto de hecho

De los antecedentes contenidos en la sentencia objeto de análisis se desprende el siguiente desarrollo procedimental:

I.– El expediente en origen trae causa de un procedimiento de comprobación limitada instruido por la Oficina de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuyo objeto fue la revisión y comprobación de determinadas incidencias apreciadas por la Administración en las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a un ejercicio determinado.

En esencia, la Administración detectó: (i) la existencia de gastos cuyas facturas no describían con suficiente detalle la naturaleza de las operaciones; (ii) facturas emitidas a nombre de persona distinta del obligado tributario; (iii) gastos no respaldados con justificación documental alguna; y, en lo que constituye la cuestión central del presente litigio, (iv) cuotas de IVA efectivamente soportadas que, a juicio de la Administración, no podían reputarse deducibles al no haber sido debidamente repercutidas.

Como resultado de tales comprobaciones, la Administración dictó acuerdo de liquidación provisional en el que denegó la deducibilidad de las mencionadas cuotas de IVA soportadas. En dicho acuerdo se indicaba expresamente la posibilidad de solicitar, mediante rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos respecto de las cuotas indebidamente repercutidas y deducidas por el interesado.

II.– Frente al acuerdo de liquidación provisional, el contribuyente interpuso recurso de reposición, que fue desestimado.

III.– Interpuesta posteriormente reclamación económico-administrativa, esta fue igualmente desestimada mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares (TEAR, en lo sucesivo).

IV.– Contra dicha resolución del TEAR, el interesado promovió recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares.

Conviene subrayar que en ninguna de las instancias administrativas se planteó la aplicación del principio de íntegra regularización, por lo que las resoluciones dictadas se limitaron a examinar la cuestión controvertida circunscrita a la deducibilidad de las cuotas del IVA, sin realizar consideración alguna acerca de la posible regularización íntegra de la situación tributaria del obligado.

Por el contrario, en el recurso contencioso-administrativo formulado por la mercantil se invocó con carácter subsidiario la aplicación del principio de íntegra regularización, interesando el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos derivados de 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.

V. – Interpuesto recurso de casación frente a la referida sentencia, la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante [auto¹ de 10.04.2024](#), apreció que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la cuestión consistente 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*

¹ [ATS 4426/2024, recurso 634/2022, de 10.04.2024](#)

comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas, regularizando así de forma íntegra la situación de dicho sujeto con respecto al IVA”.

3. Criterio del Tribunal

El Tribunal Supremo, tras reproducir el marco normativo aplicable al caso -artículo 14.2.c) del RGRVA, así como tras analizar el principio de íntegra regularización- establece como doctrina jurisprudencial que *«el 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».*

4. Comentario

Antes de abordar el fondo del asunto, conviene detenerse, siquiera brevemente, en una cuestión de carácter previo: la tendencia, por desgracia frecuente, de algunas Dependencias Regionales de Gestión Tributaria a efectuar una interpretación excesivamente formalista de lo dispuesto en el artículo 6, apartado uno, del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, en el que se viene a decir que toda factura y sus copias deben contener determinados datos y, en particular, en su letra f), que deben describirse las operaciones consignando todos los elementos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto.

Sin embargo, este enfoque puramente literal omite tener en cuenta una consolidada jurisprudencia que admite la utilización de medios de prueba distintos de la propia factura para acreditar la realidad de las operaciones, en aplicación del principio de neutralidad fiscal, conforme al cual debe reconocerse el derecho a la deducción de las cuotas soportadas siempre que concurren los requisitos materiales, aun cuando se hayan incumplido determinados requisitos formales².

En línea con esta doctrina, y como han sostenido reiteradamente los Tribunales Superiores de Justicia, frente a una relación documental probada -aunque que no conste así de forma clara en la propia factura-, corresponde a la Administración tributaria acreditar que los servicios no han sido efectivamente prestados, sin que baste la mera invocación de sospechas o conjeturas para negar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas³, pues la prueba del IVA soportado puede comprender, en particular,

² Véase, entre otras, la [STS 7947/2012, recurso 4169/2010, de 22.11.2012](#)

³ [STSJ de Galicia 6630/2020, recurso 15176/2019, de 16.11.2020](#)

cualquier documento o elemento probatorio que acredite que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios por los cuales haya abonado el impuesto⁴.

Sentado lo anterior, la sentencia examinada suscita una cuestión de notable interés sistemático: la proyección del principio de íntegra regularización en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada respecto del IVA y, más concretamente, la obligación de la Administración tributaria de efectuar, dentro del mismo procedimiento, las actuaciones necesarias para reconocer el derecho a la devolución de los ingresos indebidos que pudieran derivarse de la regularización practicada.

Sostiene la parte reclamante que, una vez que la Oficina de Gestión Tributaria consideró que determinadas cuotas de IVA efectivamente soportadas no eran deducibles por haber sido indebidamente repercutidas, el respeto al principio de íntegra regularización exigía que la Administración, en el seno de ese mismo procedimiento de comprobación limitada, hubiera realizado las actuaciones oportunas para determinar si procedía reconocer el derecho del contribuyente a la devolución de dichas cuotas indebidamente repercutidas. En consecuencia, no resultaría ajustado a Derecho remitir al obligado tributario a la tramitación de un ulterior e independiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

A ello se añade un aspecto de indudable relevancia, y es que en caso de estimación del recurso la recurrente sostiene la improcedencia de acordar la retroacción de actuaciones, por cuanto que no concurriría un defecto formal que deba ser subsanado mediante dicho mecanismo, sino que estaríamos ante una liquidación tributaria que adolecería de un defecto sustantivo que impediría que tal retroacción fuese acordada⁵.

Una cuestión análoga fue examinada en la STS de 02.10.2020⁶, cuya doctrina, inicialmente formulada en el contexto del procedimiento inspector, ha sido extendida posteriormente al ámbito de la gestión tributaria por las STS de 26.05.2021⁷, 17.05.2023⁸ y 11.12.2023⁹. Buena prueba de ello es que el propio auto de admisión del recurso que dio origen a la sentencia ya anticipaba que el Tribunal Supremo consideraría suficiente que la parte recurrente precisase si su pretensión casacional coincidía con la doctrina fijada en las sentencias mencionadas o presentaba alguna singularidad que justificara su revisión.

El principio de íntegra regularización, de creación jurisprudencial, postula que la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación o investigación debe abarcar tanto los elementos desfavorables como los favorables para el

⁴ [STJUE C-664/16, Asunto Hadrian Vădan, de 21.11.2018](#)

⁵ 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

⁶ [STS 3051/2020, recurso 3212/2018, de 02.10.2020](#)

⁷ [STS 2242/2021, recurso 574/2020, de 26.05.2021](#)

⁸ [STS 2231/2023, recurso 7312/2021, de 17.05.2023](#)

⁹ [STS 5534/2023, recurso 762/2021, de 11.12.2023](#)

contribuyente. En otras palabras, la regularización ha de ser completa, *«alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario¹⁰»*.

Este principio, inspirado en exigencias constitucionales de justicia tributaria, tiene por finalidad evitar situaciones de doble imposición o de perjuicio financiero indebido para el contribuyente, garantizando que la regularización se efectúe de manera íntegra y unitaria¹¹ dentro del mismo procedimiento. Su operatividad se despliega, por tanto, en el contexto de la regularización correctora de una autoliquidación, imponiendo a la Administración la obligación de realizar todos los ajustes necesarios para establecer la situación tributaria real del contribuyente, tanto si ello le resulta favorable como si le perjudica.

Esta consolidada y reiterada jurisprudencia sobre el principio de regularización íntegra, estrechamente vinculada a los principios de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la Ley, impone al Tribunal Supremo, en atención a las exigencias derivadas de la unidad de doctrina, reiterar una vez más la interpretación ya fijada. En consecuencia, establece como criterio interpretativo 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 soportó¹²»*.

Finalmente, en relación con la solicitud de que el Alto Tribunal declare la nulidad de la liquidación impugnada sin acordar la retroacción de actuaciones, resulta oportuno recordar que la finalidad de esta última es la subsanación de defectos formales que hayan podido causar indefensión.

En el supuesto enjuiciado, el Tribunal Supremo concluye que no estamos ante un vicio formal susceptible de subsanación, sino ante un defecto sustantivo, en la medida en que la Administración, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, incumplió su deber de realizar las actuaciones necesarias para determinar si concurrían los requisitos legales que habilitaban al contribuyente para ejercitar el derecho a la devolución de ingresos indebidos correspondientes a las cuotas de IVA indebidamente repercutidas. Por ello, el Tribunal acuerda la anulación de la liquidación, con las consecuencias jurídicas inherentes a tal declaración.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

¹⁰ [STS 5231/2010, recurso 1559/2007, de 27.09.2010](#)

¹¹ [STS 644/2023, recurso 4598/2021, de 28.02.2023](#)

¹² [STS 4070/2025, recurso 634/2022, de 29.09.2025](#)