



Roj: **STS 3152/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3152**

Id Cendoj: **28079130022024100177**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/06/2024**

Nº de Recurso: **7974/2022**

Nº de Resolución: **1007/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3741/2022,**
ATS 10843/2023,
STS 3152/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.007/2024

Fecha de sentencia: 07/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7974/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7974/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1007/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7974/2022, interpuesto por PLAYA FELIZ 2.000, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Manuel de Benito Oteo, bajo la dirección letrada de doña María Muñoz Domínguez, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 762/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2022, que desestimó el recurso núm. 762/2020, interpuesto por la representación procesal de Playa Feliz 2.000, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de junio de 2020, que estimó parcialmente su recurso de alzada frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo de Canarias de 27 de abril de 2017, desestimatoria de sus reclamaciones relativas a Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2008, liquidación y sanción.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Manuel de Benito Oteo, en representación de Playa Feliz 2.000, S.L., mediante escrito de 7 de octubre de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 22 de julio de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de octubre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de julio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 9.3 de la Constitución Española ["CE"] y 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Manuel de Benito Oteo, en representación de Playa Feliz 2.000, S.L, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 11 de octubre de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 9.3 de la Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, y 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

Mantiene que si la Inspección entendió que el registro de los ingresos -derivados de la relación comercial de la recurrente con la entidad Consulting Point- no era correcta (en la medida en que suponía registrar ingresos



contables que, conforme al criterio inspector, no le correspondían), su regularización no podía limitarse a cuestionar la deducibilidad de la provisión dotada ante el impago de Consulting Point.

Por el contrario, si la provisión no se consideraba deducible porque estaba vinculada al deterioro de un crédito que, en la tesis inspectora, Playa Feliz no debió haber registrado y que no debería haber dado lugar a la contabilización de ningún ingreso, la Inspección debió igualmente haber tenido en cuenta dicha circunstancia en su regularización.

Considera que de la sentencia recurrida, al remitirse a la sentencia del Tribunal Supremo 1081/2021 de 22 de julio, rca. 1118/2020, ECLI:ES:TS:2021:3131 [de la que se deduciría la improcedencia de regularizar la tributación de unos ingresos que la propia Inspección (y la Sala sentenciadora) consideran improcedentes, y ello debido a que esos ingresos fueron registrados en ejercicios prescritos (cuando dicha prescripción no supone, sin embargo, obstáculo alguno para regularizar el gasto asociado al impago de las cuentas por cobrar que originaron el registro del ingreso)] infringe el art. 9.3 de la Constitución, que consagra los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (además de otros, como el principio de buena administración - art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea-, el principio de eficacia de la actuación administrativa - art. 103 CE- y el de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario - art. 3.2 de la LGT-, así como la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización.

La infracción del art. 9.3 CE la relaciona con el art. 66 LGT y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de íntegra regularización (entre otras, sentencias de 28 de febrero de 2023 -rec. 4598/2021, ECLI:ES:TS:2023:644 -, de 22 de abril de 2021 -rec. 1367/2020, ECLI:ES:TS:2021:1557-, de 10 de octubre de 2019 -rec. 4153/2017, ECLI:ES:TS:2019:3287 - y de 17 de octubre de 2019 -rec. 4809/2017, ECLI:ES:TS:2019:3263-).

La recurrente argumenta sobre el principio de regularización íntegra, como principio general del Derecho tributario, con fundamento en el principio constitucional de justicia tributaria y en la prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración; así como sobre el alcance y limitaciones del principio de regularización íntegra.

Descendiendo a la concreta cuestión de enjuiciamiento, considera posible regularizar un ejercicio prescrito en beneficio del sujeto inspeccionado, cuando ello sea necesario en virtud del principio de regularización íntegra

Sostiene que, en contra de lo concluido por la sentencia de instancia, el contribuyente tiene derecho a que la Inspección regularice de forma íntegra su situación tributaria con independencia de que, con relación a determinados elementos de la obligación tributaria regularizada, haya podido producirse la prescripción. De hecho, el gasto cuya deducibilidad se cuestiona, también correspondía a un ejercicio prescrito y ello no ha sido obstáculo para la regularización. A su juicio, la interpretación de la Sala de instancia no se sostiene y aduce que la jurisprudencia, aun referida a supuestos distintos, resulta plenamente extrapolable y aplicable al caso de autos.

Considera que, pese a que el caso que nos ocupa se refiera a un solo contribuyente y a un único procedimiento inspector, la solución debe ser la misma que alcanzó la sentencia del Tribunal Supremo 741/2020, de 11 de junio, rec. 3887/2017, ECLI:ES:TS:2020:1884, por cuanto el ingreso y el gasto se encuentran absoluta e indudablemente correlacionados y porque la recurrente solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso una vez que la Administración lo puso de manifiesto en el procedimiento inspector con la finalidad de regularizar el gasto correlacionado con dicho ingreso. Por tanto, a su parecer, la aplicación de la doctrina de la *actio nata*, interpretada conforme al principio de íntegra regularización y al de buena administración, obliga a entender que la recurrente tenía derecho a solicitar la devolución de los ingresos que, a juicio de la Inspección y de la propia Sala de instancia, habían sido indebidamente registrados, aun cuando dicho registro hubiera tenido lugar en ejercicios considerados prescritos antes de la regularización llevada a cabo por la Inspección, en la que se puso de manifiesto el carácter indebido de esos ingresos.

Concluye que la Administración venía obligada en el marco del procedimiento inspector a garantizar ese derecho y a realizar una regularización íntegra de la situación tributaria, declarando tanto la no deducibilidad del deterioro relacionado con los créditos de Consulting Point como la improcedencia de los ingresos con abono a los cuales se registró dicha cuenta por cobrar, computando ambas magnitudes (el ingreso y el gasto) a la hora de determinar la base imponible negativa susceptible de compensación.

Advierte que, conforme a lo dispuesto en el artículo 66 bis LGT, el derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas ("BINs") prescribe a los 10 años. Entiende que resulta absolutamente desproporcionado y contrario al principio de buena administración que la Administración invoque la prescripción como excusa para limitarse a regularizar los gastos considerados no deducibles y no extender la comprobación a los periodos en los que se registraron los ingresos de los que aquellos traían causa.



La misma prescripción -prosigue-, afectaba a unos y a otros, por lo que no cabe una interpretación tan asimétrica e injustificada como la sostenida por la Inspección y por la Sala de instancia.

Apunta que en la línea que defiende, se había pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en diversas sentencias; y que cuanto se ha señalado no resulta contrario a la sentencia 1081/2021 de 22 de julio, rec. 1118/2020.

Entiende que debe responderse a la cuestión con interés casacional objetivo en el sentido de que la aplicación del principio de regularización íntegra puede (y debe) comportar la regularización de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. Y, en particular, que la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque esa corrección se tenga que realizar en ejercicios respecto de los cuales haya transcurrido el plazo de prescripción.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 21 de noviembre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, afirma que la resolución del TEAC, impugnada en la instancia, rechazó la pretensión de la recurrente, esgrimida por vez primera ante el TEAR, según la cual, en virtud del principio de regularización íntegra, si no se admitieron como deudas de la entidad Consulting Point con la contribuyente, a efectos de la dotación de la provisión por insolvencias, las rentas que aquella cobraba en apartamentos que eran propiedad de terceros, respecto de las que la interesada actuaba como simple mediadora, se debieron deducir esas cantidades de sus ingresos declarados en ejercicios anteriores.

La resolución del TEAC dijo que esta pretensión parecía referirse a ejercicios anteriores a 2005 pues si Consulting Point dejó de pagar las rentas debidas desde el año 2004, "-como expresamente reconoce la reclamante y se refleja en los citados documentos- difícilmente podrá haberse consignado ingreso alguno en los ejercicios comprobados (2005 y 2007)".

Recuerda que el auto de Admisión también rechaza que la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2020, rca. 3887/2017, invocada por la recurrente, resuelva la cuestión planteada. Por eso, la jurisprudencia sobre el principio de regularización íntegra debe ser completada para contestar, en particular, a la cuestión de si "por su aplicación, puede regularizarse un ejercicio prescrito en beneficio del sujeto inspeccionado".

Apunta que el art. 66 LGT establece un plazo general de cuatro años de prescripción que, una vez transcurrido, convierte el resultado de las autoliquidaciones o liquidaciones tributarias en inamovible.

Frente a lo que sostiene la actora, explica que la Administración, los órganos económico-administrativos y la sentencia recurrida no consideran acreditado que, en un determinado ejercicio ya prescrito, la recurrente hubiese declarado ingresos superiores a los que realmente percibió. En este punto -señala la abogada del Estado- que el auto de Admisión parece dar por sentada la realidad de esos ingresos cuando de las resoluciones impugnadas no resulta tal cosa.

Añade que, una cosa es que no se puedan rectificar las liquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos -que es lo que pretende la recurrente- y otra que no se puedan comprobar los ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos, que es lo que hizo aquí la Inspección y se considera correcto por los tribunales.

Concluye en que falla la premisa de aplicación del principio de regularización íntegra, puesto que los ingresos que la recurrente pretende que se eliminen de un ejercicio prescrito, además de no estar acreditados, no resultan de la regularización fiscal de la que fue objeto. Considera que no hay duda de que la regularización del ejercicio 2008, no comprendía los ingresos obtenidos por la recurrente en ejercicios anteriores al 2005. Ni siquiera se comprobaron esos ejercicios para dilucidar su posible incidencia sobre las BINs aplicadas en el 2008. Tampoco hay enriquecimiento injusto si una contribuyente declara ingresos que no tuvo y no insta la rectificación de su autoliquidación en el plazo que la Ley le otorga. La consecuencia es que el principio de regularización íntegra, sobre el que gira todo el recurso, no es aplicable al caso planteado.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 23 de noviembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de febrero de 2024 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de mayo de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

El principio de regularización íntegra vertebró un debate, en cuya génesis -por lo que al interés casacional objetivo se refiere- se encuentra la regularización practicada a la entidad recurrente, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, al considerar la Inspección que determinados conceptos (provisión por insolvencias) fueron deducidos improcedentemente en los ejercicios 2005 y 2007, lo que determinó la corrección de las BINs generadas y compensadas en el ejercicio 2008.

Según la Administración no era deducible el gasto consignado en dichos ejercicios, vinculado a la parte de la deuda de Consulting Point y que correspondía al pago que, una vez recibido de dicha entidad, debía hacerse a terceros, de modo que, según la recurrente, si esa cuenta por cobrar nunca debió haber sido contabilizada (por corresponder a terceros), tampoco debió haber dado lugar al registro de ningún ingreso por la misma.

Por tanto, Playa Feliz 2.000, S.L. patrocina que la regularización debió haber tenido también en cuenta que la tributación de tales ingresos resultaba improcedente, aunque estuvieran registrados en ejercicios prescritos, en lugar de limitarse a cuestionar la deducibilidad de la provisión por insolvencias en los ejercicios 2005 y 2007 (también prescritos) ante la morosidad del deudor de los citados ingresos.

En síntesis, denuncia que tanto la Administración como la sentencia de instancia consagran una aplicación asimétrica del instituto de la prescripción.

Así, el escrito de interposición reseña que, por una parte, la prescripción sería el obstáculo que impediría a la Inspección corregir unos ingresos que ella misma reconoce que nunca debieron haberse consignado (en un ejercicio prescrito); sin embargo, esa misma prescripción no supone obstáculo para rechazar (en un ejercicio no prescrito) la deducibilidad del gasto por la dotación de la provisión de insolvencias, ante el impago del deudor cuya cuenta por cobrar originó el registro del ingreso.

Para la sociedad recurrente, la Administración debió acometer una regularización íntegra de su situación tributaria en la que, aparte de rechazar la deducibilidad de los gastos registrados en los ejercicios 2005 y 2007, corrigiera la sobreimposición producida por la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos que no debieron haberse contabilizado.

En definitiva, a su juicio, el principio de íntegra regularización reclama que, al rechazar la deducibilidad de un gasto -que trae causa de un ingreso que no debió ser contabilizado-, el referido ingreso (que, según sostiene, integró en su base imponible y que fue objeto de gravamen) debió haber sido correlativamente corregido.

Por su parte, la abogada del Estado se opone a la estimación de la pretensión casacional esgrimiendo, por un lado, que la prescripción impide regularizar un ejercicio que se encuentra prescrito; y, por otro lado, advierte de que no ha quedado demostrado que se hubieran consignado ingresos en los ejercicios comprobados (2005 y 2007).

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

La sentencia de 22 de julio de 2022, aquí recurrida, por lo que se refiere a la cuestión de interés casacional, razona lo siguiente en su Fundamento de Derecho Segundo:

"Ajuste a la base imponible del IS 2008 correspondiente a bases imponibles negativas acreditadas en 2005 y 2007 que fueron compensadas en el ejercicio 2008.

En el Acuerdo de liquidación, la Inspección consideró que parte de las bases imponibles generadas y declaradas en los ejercicios 2005 y 2007 no eran susceptibles de compensación en el ejercicio 2008 por cuanto que tenían su origen en la deducción de la totalidad de la provisión por insolvencias dotada en dichos ejercicios respecto de las cantidades adeudadas por la entidad Consulting Point cuando, a juicio de la Inspección, sólo se podía considerar fiscalmente deducible una parte de dicha dotación.

En la Liquidación podemos leer:

"El reflejo contable de los ingresos procedentes del contrato con CONSULTING POINT SL lo realiza la entidad obligada computando la totalidad de los ingresos obtenidos por todos los apartamentos tanto los propios como los ajenos y posteriormente computando como gasto el pago de su renta al resto de los propietarios.

En el informe de disconformidad ya se hizo constar por parte del actuario que esta forma de contabilizar los ingresos procedentes del complejo no es correcta dado que está reflejando ingresos que no le corresponden al no ser propietaria de los apartamentos que los generan, y ello sin perjuicio de que hasta el año 2004 la cuenta de resultados cuadra exactamente igual que si se hubiera contabilizado correctamente toda vez que al restar los pagos a terceros propietarios de los ingresos totales el rendimiento generado arroja la misma cifra. (...)



En el caso que nos ocupa, las bases negativas procedentes de 2005 y 2007 contienen otros gastos que no se consideran deducibles al no figurar debidamente justificados, tales como gastos relacionados con los vehículos propiedad de la empresa que no se consideran deducibles por no ser utilizados por su personal y además haber sido trasladados a Madrid, gastos de reparaciones efectuadas en ellos como los intereses del leasing para su adquisición. No se ha podido justificar en las actuaciones el motivo por el que se adquieren estos vehículos ni quien los utiliza. Respecto a los arrendamientos, tampoco se ha justificado la necesidad de alquilar dos locales, uno en Madrid y otro en el propio complejo de Playa Feliz para el desarrollo de la actividad. Sobre todo, teniendo en cuenta que el local de Madrid coincide con el domicilio social de la obligada y con el domicilio de otras varias entidades del mismo grupo. Respecto al local de Gran Canaria como se ha visto en anteriores apartados, no se ha justificado su uso en general y para la actividad en particular. Así las cosas y para no extendernos innecesariamente, se suscribe íntegramente lo expuesto por el actuario en las páginas 20 y siguientes del informe de disconformidad.

Otro tanto de lo mismo ocurre con los gastos considerados no deducibles fiscalmente y que fueron contabilizados en el ejercicio 2008 (páginas 21 y 22 del Informe de disconformidad) a donde nos remitimos."

Nada se discute en la demanda sobre los gastos que no se consideran deducibles.

Respecto al problema de la contabilización de los cobros a Consulting Point, tanto los que corresponden al recurrente como de terceros, cuando la entidad dejó de pagar las cantidades pactadas, la actora pasa a provisionar tanto los incumplimientos de los apartamentos de los cuales es propietaria, como de aquellos otros que tiene arrendados y subarrendados a CONSULTING POINT SL.

La Administración afirma que las cantidades satisfechas por la simple mediación en el pago, no tendrán la consideración de ingreso ni gasto contable, dado que se tratará de meros movimientos de tesorería. Compartimos este planteamiento.

Considera la Administración, y así regulariza, que las cantidades que la actora puede dotar son las adeudadas por CONSULTING POINT SL a PLAYA FELIZ 2000 SL y se limita únicamente a la renta por los apartamentos de los cuales es dueña y no de otros.

La recurrente no niega esta regularización, pero solicita la íntegra regularización por las cantidades contabilizadas como ingresos de terceros.

La representación de la demandada se opone a esta íntegra regularización porque los ejercicios están prescritos, porque no se solicitó en las actuaciones inspectoras y porque no guardan relación con la regularización.

Los ejercicios están prescritos ya que lo que la Administración regularizó fue la aplicación de BIN de ejercicios prescritos en un ejercicio no prescrito. Por lo tanto, los ingresos de los ejercicios prescritos no pueden ser regularizados ni por vía de íntegra regularización, pues lo que se solicita por la recurrente es que se declare y aplique la disminución de ingresos en unos ejercicios prescritos.

Las actuaciones se iniciaron el 28 de noviembre de 2012, como se indica en la demanda, por lo que todos los ejercicios de 2005 a 2007, incluidos, estaban prescritos.

Esta es la idea que subyace en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha a 22 de julio de 2021, RC 1118/2020, al declarar:

"La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone debe ser contestada en el sentido propugnado por el Abogado del Estado, con una respuesta inspirada en alguna medida en ella, porque la fórmula que emplea sintetiza de un modo más claro y preciso, a nuestro parecer, que la propuesta en el auto de admisión, lo que se pretende decir. Por ende, a efectos de fijación de jurisprudencia, cabe declarar lo siguiente:

La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación."

Ninguna otra cuestión se plantea en la demanda.



Por todo lo expuesto procede desestimar el recurso."

TERCERO. - Algunas precisiones sobre el debate casacional

Recordemos que la primera frase de la cuestión de interés casacional, definida en el auto de Admisión, plantea si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente.

La respuesta es no.

En efecto, por la virtualidad de la prescripción [art. 66c) LGT, con relación al art. 120.3 LGT) y al art 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, "BOE" núm. 213, de 5 de septiembre], no cabe admitir la rectificación de una autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito.

Ocurre, sin embargo, que en el presente caso la recurrente no ha instado la rectificación de autoliquidaciones de ejercicios prescritos, pues, Playa Feliz 2.000, S.L. impugnó en sede económico-administrativa la liquidación y sanción por el concepto impuesto sobre sociedades, ejercicio 2008.

Por tanto, el objeto de su impugnación era la liquidación y sanción de un ejercicio no prescrito. Lo que la recurrente viene a plantear es si cabe proyectar sobre ese ejercicio no prescrito (objeto de regularización), las apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria como consecuencia del ejercicio de sus potestades de comprobación sobre ejercicios prescritos, con independencia de que sean beneficiosas o perjudiciales para el contribuyente, todo ello en el marco del principio de regularización íntegra:

"En este sentido, la pretensión de mi representada a lo largo del procedimiento del que trae causa este recurso ha consistido en que la Administración realizase una regularización íntegra de su situación tributaria en la que, aparte de rechazar la deducibilidad de los gastos registrados en los ejercicios 2005 y 2007, corrigiera la evidente sobreimposición producida por la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos que, a su juicio, Playa Feliz no debía haber contabilizado."

La abogada del Estado mantiene que esta cuestión se suscitó, por primera vez en vía económico-administrativa; sin embargo, la entidad recurrente sugiere "que la solicitud de regularización íntegra se efectúa en el marco de un procedimiento de inspección y trae causa de las propias conclusiones de la Administración respecto de la improcedencia de los ingresos controvertidos."

Sea como fuere, en otras ocasiones -por todas, sentencia 1362/2018 de 10 de septiembre, rca. 1246/2017, ECLI:ES:TS:2018:3091- ya hemos puesto de relieve que no cabe limitar el derecho del contribuyente a aportar pruebas o efectuar alegaciones en sede de revisión económico-administrativa cuando aquellas o estas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos, sin perjuicio del límite del denominado *abuso del derecho procesal*, del que no existe indicio alguno de su concurrencia en el presente caso.

En definitiva, la entidad recurrente pretendía que la Administración proyectase sobre los ejercicios no prescritos, todo aquello que le resultara favorable, a partir de los datos comprobados e investigados, relativos a ejercicios prescritos.

Así parece corroborarlo el resto de la parte dispositiva del auto de Admisión que, completando la formulación de la cuestión de interés casacional, pone de manifiesto lo siguiente: "En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción."

La anterior premisa evidencia, de entrada, el desenfoque de la sentencia recurrida, que, al despachar esta cuestión, afirma: "los ejercicios están prescritos" y que "[p]or lo tanto, los ingresos de los ejercicios prescritos no pueden ser regularizados ni por vía de íntegra regularización, pues lo que se solicita por la recurrente es que se declare y aplique la disminución de ingresos en unos ejercicios prescritos."

Ciertamente, los ejercicios 2005 a 2007 estaban prescritos, pero -debe insistirse- el objeto de la regularización tributaria y de la consiguiente impugnación en vía económico-administrativa y posterior jurisdiccional sobre la que ha versado en todo momento la pretensión de la recurrente era el ejercicio 2008, que no se encontraba prescrito.

CUARTO. - La prescripción de los derechos de la Administración tributaria: regímenes jurídicos diferenciados



A efectos de disipar cualquier tipo de confusión, conviene recordar, en primer término, el plazo de prescripción de 4 años que la Ley General Tributaria establece con relación a los siguientes *derechos de la Administración* en su artículo 66 LGT:

- "a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

Por otro lado, el apartado 1 del artículo 66 bis, reconoce a la Administración tributaria el derecho a realizar comprobaciones e investigaciones -conforme al artículo 115 LGT-, que no se ve afectado por la prescripción establecida en el artículo 66 LGT.

No obstante, el apartado 2 del art 66 bis introduce una serie de reglas particulares que, por lo que interesa a los efectos de este recurso, inciden sobre el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, sometiéndolo a un plazo de prescripción de 10 años; comprobación - y, en su caso, corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido esa prescripción de 10 años-, que solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

En síntesis, el derecho a comprobar e investigar (artículo 66 bis LGT) que, con carácter general, no se ve afectado por plazos de prescripción, está constreñido, en cambio, a un plazo de prescripción de 10 años cuando versa sobre las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o sobre deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

En consecuencia, la imposibilidad de regularizar, más allá del plazo de 4 años, situaciones tributarias prescritas o, desde su envés, la de rectificar el contribuyente sus autoliquidaciones, no obsta a que la Administración tributaria realice comprobaciones e investigaciones sobre los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables (art. 115LGT) sobre ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos.

A estos efectos, resulta muy ilustrativa la afirmación de la abogacía del Estado, relativa a que "una cosa es que no se puedan rectificar las liquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos, que es lo que pretende la Recurrente y otra es que no se puedan comprobar los ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos, que es lo que hizo aquí la Inspección y se considera correcto por los Tribunales."

Evidentemente, es cierta la distinción entre la rectificación de una autoliquidación (por parte del contribuyente) y la comprobación verificada por la Administración sobre unos ejercicios prescritos, aunque no compartimos, como ya hemos expresado, que la recurrente pretendiera dicha rectificación.

Y si esa distinción está avalada desde el punto de vista legal y jurisprudencial, la novedad que incorpora este recurso es la de indagar si, manteniendo con nitidez esa delimitación, resulta posible proyectar sobre ejercicios no prescritos, a través del catalizador que representa el principio de íntegra regularización, los datos que ha obtenido la Administración al escudriñar los ejercicios prescritos en el ejercicio de esa potestad de comprobación e investigación, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente.

Nuestra respuesta debe ser afirmativa.

Nadie discute que la prescripción tributaria encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, consagrada en el art. 9.3 CE, no pudiendo ser revisadas, en favor o en contra del contribuyente, aquellas situaciones respecto de las cuales haya transcurrido el plazo de 4 años que a estos efectos prevé el art. 66 LGT, premisa insoslayable que no admite relativización alguna.

Pero como se ha expresado, no es ese el debate. De la misma manera que la Inspección no regularizó ningún ejercicio prescrito (porque las actuaciones tributarias que dieron lugar a liquidación y sanción se referían al ejercicio 2008) la entidad recurrente tampoco patrocinó la rectificación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos. En otras palabras, los ejercicios 2005 a 2007 prescritos están.



En efecto, la circunstancia de que la Administración realizara comprobaciones e investigaciones sobre los ejercicios prescritos en modo alguno implica la regularización de estos ni, evidentemente, le resulta posible al contribuyente, enarbolando el principio de regularización íntegra, modificar la liquidación del ejercicio prescrito.

Ahora bien, dicha circunstancia no ha impedido a la Administración rechazar la deducibilidad de la provisión por insolvencias registrada en 2005 y 2007, con el consiguiente efecto de reducir las BINs que se proyectan y alcanzan al ejercicio regularizado (2008). Aquella circunstancia tampoco debería haberle impedido tener en consideración la eventual ausencia de ingresos vinculados a dichos gastos no deducibles, a los solos efectos de proyectar dicha apreciación sobre el mismo ejercicio regularizado no prescrito.

Reiteramos, el rechazo de la deducibilidad de tales conceptos con relación a los 2005 y 2007 no determinó la regularización -conceptual y jurídicamente imposible por efecto de la prescripción- de esos ejercicios; del mismo modo, la eventual constatación de la ausencia de ingresos relacionados con tal deducción tampoco la justificaría.

Anticipamos ya, que en el ámbito de las actuaciones de regularización que la Administración esté llevando a cabo sobre ejercicios no prescritos debe tener en consideración todas las consecuencias jurídicas y económicas que hubiera obtenido de la comprobación e investigación de unos ejercicios prescritos, conclusión que se deriva del análisis de la finalidad y alcance, tanto de las potestades de comprobación e investigación (Fundamento de Derecho Quinto) como del principio de regularización íntegra (Fundamento de Derecho Sexto).

QUINTO. - Finalidad y alcance de las potestades de comprobación e investigación

Como se viene expresando, la entidad contribuyente pretende que la Administración proyecte, en todo aquello que le resultara favorable, los datos comprobados e investigados, relativos a ejercicios prescritos, sobre los ejercicios no prescritos.

De entrada, resulta conveniente evocar el esclarecedor Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, normativa que "incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

Como advierte nuestra sentencia de 5 de febrero de 2015, rec. 4075/2013, ECLI:ES:TS:2015:861, con el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación se pretende evitar "que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional..."

Esta es la finalidad primordial que animó el reconocimiento positivo del ejercicio de una potestad, que permite a la Administración indagar hechos, actos, elementos y, en fin, otros aspectos de la ejemplificativa lista del art. 115 LGT, relativos a obligaciones tributarias ya prescritas -y, por tanto, preservadas de cualquier alteración-, con el propósito de *surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido* (expresión del referido Preámbulo).

Mas en particular, esa inspiración finalista de las potestades de comprobación y de investigación aparece explicitada en el art. 115 LGT, tal y como se puede observar sin dificultad en el texto que enfatizamos en negrita:

"Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria **para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.**

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, **siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito**, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos



tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, **hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.**

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado **extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción** regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley."

En consecuencia, si de lo que se trata es de garantizar por esta vía, el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, a juicio de esta Sala, la correcta aplicación del Derecho tributario reclama no solo excluir la deducción de un determinado concepto cuando resulte improcedente, sino excluir también el ingreso al que esa deducción -incorrectamente ensayada- esté asociada, siempre que la realidad del ingreso y su relación funcional con la deducción resulten acreditadas, dado que ambas magnitudes determinan la cuantificación final de la base imponible de un ejercicio prescrito con vocación de producir sus efectos sobre otros ejercicios no prescritos.

Esta conclusión, decantada desde la perspectiva teleológica de las facultades de comprobación e investigación, se reafirma a la vista de que, el derecho a comprobar e investigar -nuevamente, según el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre- "[...] sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo".

No puede perderse de vista que el legislador de 2015 alienta la reforma para que, en el contexto del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, se preserven no solo los derechos de la Administración, sino también los del contribuyente pues, como declaración de intenciones, el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre apunta, de forma ejemplificativa, que "[c]on estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también **se asegura el del obligado tributario a beneficiarse** de los créditos fiscales citados más arriba, **así como el correcto ejercicio de otros derechos**, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."

Finalmente, debemos aludir a nuestra sentencia 1081/2021 de 22 de julio, rca. 1118/2020, ECLI:ES:TS:2021:313 en la medida que vertebra la decisión de los jueces de la instancia.

Como ya alerta el auto de Admisión del presente recurso de casación, "[a]unque la sentencia de instancia funda su argumentación en la dictada por esta Sala de 22 de julio de 2021, RCA 118/2020 (ECLI:ES:TS:2021:313), debe advertirse que esta última no da respuesta al interrogante planteado en esta litis..."

En efecto, en aquel pronunciamiento analizamos si resultaba posible que un obligado tributario, mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un periodo no prescrito, pudiera aplicar BINs -supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas en sus autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos-, esgrimiendo dicho obligado tributario el mismo plazo que la ley establece en favor de la Administración tributaria para comprobar ejercicios prescritos.

En la sentencia 1081/2021 de 22 de julio, rca. 1118/2020, nos referimos a la prescripción, como límite al ejercicio de los derechos por parte del administrado:

"[...] 3) La prescripción, en el régimen general del art. 66 LGT, en sus diversas modalidades, opera automáticamente, esto es, por el transcurso del plazo de cuatro años, unido a la inactividad en ese periodo,



como institución implantada en todo el ordenamiento jurídico al servicio de la seguridad jurídica, que hace suponer *iuris et de iure* que hay un abandono en el ejercicio de las potestades o facultades (la Administración) o de los derechos subjetivos (los administrados). Cuando esta Sala ha controvertido esa presunción lo ha sido, generalmente -al margen, claro es, de los problemas dogmáticos de la interrupción y su extraordinaria complejidad en el mundo tributario- con soporte en el principio de la *actio nata*, que enerva esa presunción de abandono cuando las acciones o derechos, por alguna razón ajena a la voluntad del titular, no se pueden ejercitar.

4) Esto significa que, una vez transcurridos tales plazos fatales, extintivos de derechos, y consumada la prescripción, resulta indiferente la aparición de hechos sobrevenidos, como la constancia, en este caso, del error contable supuestamente padecido en su día, aunque tengan su origen en la formulación de nuevas cuentas con ocasión del procedimiento concursal a que se vio sometida la entidad -sin que, por cierto, tengamos una constancia indubitada de que ese supuesto error, aun considerado irrelevante para rehabilitar una acción fenecida, haya provenido de ese proceso concursal-. También es indiferente que haya hechos sobrevenidos sucedidos después de los cuatro años, pero antes del largo periodo reconocido -18 años, según el art. 25.1 TRLIS, aplicable al caso- para la compensación de bases negativas ya declaradas e inmutables para el contribuyente [...]"

Pero dicha apreciación no desvirtúa lo anteriormente razonado, por cuanto -cabe insistir- la Administración no ha regularizado ningún ejercicio prescrito ni Playa Feliz 2.000, S.L. ha instado rectificación alguna de sus autoliquidaciones.

El rechazo a la deducción que Playa Feliz 2.000, S.L. aplicó en sus ejercicios 2005 a 2007 no ha supuesto alteración -reiteramos, conceptual y jurídicamente imposible- de las liquidaciones de tales ejercicios prescritos, inatacables tanto para la Administración como para los contribuyentes.

La Administración se ha limitado a utilizar su potestad de comprobar las BINs procedentes de tales ejercicios prescritos, en cuanto se aplicaron por el contribuyente en ejercicios no prescritos (2008).

En definitiva, la comparativa entre el asunto resuelto en nuestra sentencia 1081/2021 de 22 de julio y el ahora enjuiciado permite observar diferencias ostensibles.

Por un lado, en aquel recurso de casación 1118/2020, el obligado tributario defendía la rectificación de su autoliquidación, proyectando sobre la misma unas bases imponibles negativas, generadas en ejercicios prescritos y que -según aducía- no incluyó en sus autoliquidaciones de ejercicios prescritos, pretendiendo, por tanto, extender la rectificación de la autoliquidación, más allá del plazo de prescripción.

Por otro lado, en la base del presente recurso de casación encontramos una regularización tributaria en la que la Administración ha ejercitado las potestades que le confiere el artículo 66 bis con relación al artículo 115 LGT, escenario ajeno al del asunto de la sentencia 1081/2021 de 22 de julio.

En efecto, más allá de que en el recurso de la sentencia 1081/2021 de 22 de junio, el contribuyente pretendía hacer aflorar unas BINs que no consignó en autoliquidaciones anteriores, de aquella sentencia se desprende que no cabe "invocar la pretendida existencia en favor de los contribuyentes de un derecho -no proclamado en el ordenamiento jurídico ni decantado a través de principios generales del ordenamiento, que tampoco se alegan como tales-, en virtud del cual la norma contenida del art. 66.bis.1 LGT -al margen de los evidentes problemas de aplicabilidad, posterior a los hechos traslada en favor del contribuyente una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización -o por la norma especial sobre prescripción-, de manera que "no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto."

Sin embargo, en el asunto que ahora enjuiciamos, el contribuyente, al hilo de la impugnación de una liquidación tributaria, defiende que, en el seno de la regularización del ejercicio 2008, la Administración debería haber proyectado las eventuales consecuencias que, de la comprobación de los ejercicios prescritos, se decantaban a su favor.

Esto es, Playa Feliz 2.000, S.L. no pretende en ningún momento la excitación *ex novo*, a modo de un derecho autónomo, de unas potestades de comprobación e investigación administrativas, sino que las mismas ya habían sido ejercidas por la Administración al hilo de la regularización tributaria del ejercicio 2008.

SEXTO. - Finalidad y alcance del principio de regularización íntegra

La argumentación desarrollada en el anterior fundamento de derecho justificaría, por sí misma, la conclusión de que en el ejercicio de potestades de comprobación e investigación, la Administración debe tener en consideración todos aquellos elementos que, obtenidos en el ámbito de ejercicios prescritos, deban



proyectarse y producir efectos en el ámbito de una regularización tributaria, pues solo así se garantiza el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, finalidad -recordemos-, que habilita aquellas potestades.

Ese corolario se obtiene también desde la perspectiva del principio de íntegra regularización dado que, en el procedimiento inspector en el que la Administración siembra la información jurídica y económica, recolectada en el terreno de obligaciones tributarias prescritas, debe considerar también todos los componentes del tributo que regulariza, no solo los que puedan ser perjudiciales al contribuyente sino también los favorables (por todas, sentencias del Tribunal Supremo 247/2023 de 28 de febrero, rec. 4598/2021, ES:TS:2023:644; de 31 de marzo 2014, rec. 2374/2010, ECLI: ES:TS:2014:1329; y de 5 de noviembre de 2012, rca. 6618/2010, ECLI:ES:TS:2012:7088).

En efecto, el principio de íntegra regularización es un principio general de Derecho, decantado esencialmente por vía pretoriana, que impetra la consideración tanto de los aspectos desfavorables como de los favorables para el contribuyente sobre la base de su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales, entre otros, como expresábamos en la citada sentencia 247/2023 de 28 de febrero, rec. 4598/2021, 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)" que "[m]ás específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia" o, entre los de orden procedimental, 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" y el principio de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT).

La regularización íntegra pretende dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización tributaria, de manera que dicha finalidad converge también con la que justifica el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación, esto es, el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, objetivo que, indefectiblemente, exige desterrar situaciones de *infra* imposición y también las contrarias, esto es, una sobreimposición que perturbaría gravemente principios estructurales tales como el de la capacidad económica, fundamento, medida y límite de un sistema tributario justo que aborrece la confiscatoriedad (art 31 CE).

SÉPTIMO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En las actuaciones de regularización tributaria, la Administración debe tener en consideración todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente.

En particular, si la regularización tributaria afectara al importe de bases imponibles negativas, como consecuencia de proyectar sobre un ejercicio no prescrito la apreciación de que una determinada deducción fue indebidamente aplicada en un ejercicio prescrito, la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra.

El recurso de casación ha de ser estimado, pues la sentencia recurrida es disconforme con dicha doctrina jurisprudencial, debiendo ser casada y anulada.

Frente a la pretensión de la recurrente "que no niega esta regularización, pero solicita la íntegra regularización por las cantidades contabilizadas como ingresos de terceros", la sentencia objeto del recurso de casación sistematiza la oposición de la Administración demandada a la íntegra regularización en tres motivos: "porque los ejercicios están prescritos, porque no se solicitó en las actuaciones inspectoras y porque no guardan relación con la regularización."

Los dos primeros obstáculos han quedado ya superados a partir de la argumentación que hemos desarrollado en los anteriores fundamentos de derecho; no así el tercero, sobre el que la sentencia recurrida nada dijo.

En efecto, al considerar que "los ejercicios están prescritos ya que lo que la Administración regularizó fue la aplicación de BIN de ejercicios prescritos en un ejercicio no prescrito", desconociendo el correcto entendimiento de las facultades de comprobación e investigación y el alcance del principio de regularización íntegra, la sentencia de instancia no entró a analizar ya la valoración fáctica en torno a la realidad y a la



cuantificación de los ingresos que, según la recurrente, se acreditaron y contabilizaron en los ejercicios prescritos, ni tampoco indaga la relación entre las deducciones rechazadas y los ingresos

Dado que tales parámetros resultan imprescindibles para proyectar sobre el caso concreto, mediante la oportuna valoración de la prueba, las consecuencias que se derivan de la doctrina proclamada, debemos acordar la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia para que la Sala de instancia valore, sobre la base del expediente administrativo y de la prueba practicada, la concurrencia de las circunstancias anteriormente expresadas.

OCTAVO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

FALLO

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

- 1.- Declarar doctrina del presente recurso, la expresada al Fundamento de Derecho Séptimo de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 7974/2022, interpuesto por la representación procesal de Playa Feliz 2.000, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2022, dictada en el recurso núm. 762/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia valore, sobre la base del expediente administrativo y de la prueba practicada, la concurrencia de las circunstancias que resultan necesarias para la aplicación de la doctrina proclamada en el presente recurso, en particular, la realidad de los ingresos, su acreditación y contabilización en los ejercicios prescritos, así como la relación entre las deducciones rechazadas y, en su caso, tales ingresos, todo ello a los efectos de la consideración y cuantificación de las correspondientes bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2008.
- 4.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.