

EL PRINCIPIO DE ÍNTEGRA REGULARIZACIÓN OBLIGA A PROYECTAR EN LOS EJERCICIOS NO PRESCRITOS Y OBJETO DE REGULARIZACIÓN LAS CONSECUENCIAS TAMBIÉN FAVORABLES QUE RESULTEN DE COMPROBACIONES DE EJERCICIOS PRESCRITOS: STS DE 7 DE JUNIO DE 2024, REC. NÚM. 7974/2022

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-4072-9472>

Resumen

El principio de íntegra regularización es el que obliga y hace jurídicamente posible que se proyecten sobre ejercicios no prescritos y que están siendo objeto de regularización, los datos, apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria al comprobar los ejercicios prescritos en el ejercicio de su potestad de comprobación e investigación, y ello con independencia de que resulten favorables o desfavorables para el contribuyente.

Palabras clave

Principio de íntegra regularización, potestades de comprobación, comprobación de ejercicios prescritos con incidencia en los no prescritos, bases imponibles negativas.

Abstract

The principle of comprehensive assessment obliges the tax administration, when auditing expired fiscal years, to account for their effects on non-statute-barred fiscal years. In this process, it must examine all aspects, regardless of whether they are favorable and unfavorable to the taxpayer.

Keywords

Principle of comprehensive assessment, statute-barred fiscal years, favorable and unfavorable effects.

Cómo citar: Arrieta Martínez de Pisón, J. (2024). El principio de íntegra regularización obliga a proyectar en los ejercicios no prescritos y objeto de regularización las consecuencias también favorables que resulten de comprobaciones de ejercicios prescritos: STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 281-292.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. **Doctrina del tribunal**

La sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 7 de junio de 2024 considera y fija como doctrina jurisprudencial que la Administración tributaria, en el ejercicio de potestades de comprobación e investigación, 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 ésta que habilita aquellas potestades.

Ello significa que los resultados que se deriven para el obligado tributario del ejercicio por la Administración de potestades y funciones de comprobación e investigación, aun cuando alcancen a ejercicios tributarios *prescritos*, deben ser considerados en la regularización tributaria, con independencia de que le resulten favorables o desfavorables.

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.

La razón de ello es que este principio de íntegra regularización persigue 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.

2. **Supuesto de hecho**

La STS de 7 de junio de 2024 que motiva este comentario estima el recurso de casación y casa la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2022 que desestimó el recurso interpuesto por la entidad canaria «Playa Feliz 2.000, SL» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de junio de 2020 que, a su vez, estimó parcialmente su recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias de 27 de abril de 2017, desestimatoria de sus reclamaciones relativas al Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2008, tanto referida al Acuerdo de Liquidación como al Acuerdo Sancionador.

En lo que aquí interesa, el origen de la controversia entre la sociedad y la Administración tributaria en la regularización del IS del 2008 arranca por una

incorrecta —en opinión de la sociedad recurrente— regularización llevada a cabo por el órgano de inspección. La sociedad entendía que el registro de los *ingresos* —derivados de la relación comercial de la sociedad recurrente con otra entidad («*Consulting Point, SL*»)— era el correcto, de manera que en ningún momento se registraron ingresos contables que no correspondían (como así defendía la Inspección). Y en el supuesto hipotético de que así fuera —continuaba la sociedad inspeccionada—, la regularización no podría limitarse en exclusiva a cuestionar la deducibilidad de la provisión dotada ante el impago de «*Consulting Point, SL*», sino que debía regularizar íntegramente la totalidad.

Es decir, si la provisión no se consideraba deducible porque estaba vinculada al deterioro de un crédito que, en la tesis inspectora, «*Playa Feliz 2000, SL*» 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. Esto es, debería haber regularizado de forma íntegra ambos elementos, tanto el *ingreso* como el *gasto*.

El contribuyente, en las distintas instancias, siempre había defendido su 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 cuestionaba, también correspondía a un ejercicio prescrito y ello no había sido obstáculo para la regularización.

«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» (Fundamento de Derecho —FD— Tercero).

Para la sociedad recurrente, 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, SL*», 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.

Es más, conforme a lo dispuesto en el art. 66.bis de la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), el derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas (BINs) prescribe a los 10 años, de manera que, en opinión de la sociedad recurrente, 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. Como la misma prescripción afectaba a unos y a otros, no es posible realizar una interpretación tan «*asimétrica e injustificada como la sostenida por la Inspección*» y avalada por la sentencia de instancia de la AN de 22 de julio de 2022.

Frente a estos argumentos, la oposición al recurso de casación presentado se fundamenta en algunos de los razonamientos ofrecidos por el TEAR y TEAC, así como por la propia sentencia de instancia. En síntesis se oponen al recurso aduciendo que, como ya dijera la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, esta pretensión parecía referirse a ejercicios anteriores a 2005 pues si «*Consulting Point, SL*» dejó de pagar las rentas debidas desde el año 2004, «*difícilmente podrá haberse consignado ingreso alguno en los ejercicios comprobados (2005 y 2007)*».

Además, frente a lo que se sostiene por la recurrente, tanto la Administración tributaria, como los órganos económico-administrativos, como la sentencia de la AN que motivó el recurso de casación, no consideran acreditado que, en un determinado ejercicio ya prescrito, la recurrente hubiese declarado ingresos superiores a los que realmente percibió.

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 la Inspección y avala el TEAR, el TEAC y la sentencia de instancia.

En definitiva, para la Abogacía del Estado 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 un 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.

El TS admite el recurso de casación mediante Auto de 20 de julio de 2023 al apreciar la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. En concreto, para el TS reviste interés casacional el «*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 impositivas 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*» (Antecedente de Hecho Segundo). Para ello identifica el art. 9.3 de la CE y el art. 66 de la LGT como las normas jurídicas que han de ser objeto de interpretación.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia que se analiza tiene claramente delimitadas las pretensiones de las partes y gracias a ello resuelve con eficacia la controversia. El debate lo

circunscribe la STS a dos posiciones enfrentadas: para el **recurrente**, 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 el contrario, para el **Abogado del Estado**, por un lado, la prescripción impide regularizar un ejercicio que se encuentra prescrito y, por otro lado, no se ha demostrado que se hubieran consignado ingresos en los ejercicios comprobados (2005 y 2007).

Para resolver esta discrepancia, el TS comienza su fundamentación jurídica realizando unas precisiones sobre el debate casacional. En concreto advierte que, ante *«la primera frase de la cuestión de interés casacional»* definida en el Auto de admisión en la que se plantea si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la *rectificación de liquidaciones* de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente, la única *«respuesta [posible] es no»*, dado que el art. 66.c) de la LGT con relación al art. 120.3 de la misma LGT, impide admitir la rectificación de una autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito.

Sin embargo —continúa la STS de 7 de junio de 2024, *«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» (FD Tercero).

Esta premisa y aclaración es enormemente útil, ya que es la que le permite al Tribunal Supremo (TS) criticar *«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"»* (FD Tercero).

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

La STS de 7 de junio de 2024, insiste en diferenciar dos planteamientos que se confunden; una cosa es *«que no se puedan rectificar las liquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos»* (que, pese a lo que dice la sentencia de instancia y la Abogacía del Estado no es lo que pretende la recurrente) y otra cosa

bien distinta 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*». Y añade una idea importante:

«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» (FD Cuarto).

El fundamento de ello lo encuentra el TS en el principio de íntegra regularización que acoge la natural pretensión de la entidad contribuyente en que la Administración proyecte, en todo aquello que le resultara también favorable, los datos comprobados e investigados, relativos a ejercicios prescritos, sobre los ejercicios no prescritos. Una pretensión que aprecia claramente la STS (i) en el art. 9.3 de la CE, (ii) en el propio Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, y (iii) en el art. 115 de dicha LGT que regula las «*Potestades y funciones de comprobación e investigación*».

En el art. 115 de la LGT, porque si lo que se persigue con el conjunto de «*Potestades y funciones de comprobación e investigación*» es «*garantizar(...) el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias*», entonces –continúa la sentencia–, «*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*» (FD Quinto).

Y en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, porque «*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 (...) [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*» (FD Quinto).

4. Análisis

La STS de 7 de junio de 2024 vuelve a recurrir al principio de íntegra regularización para otorgar «*la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos*

*legal y constitucionalmente al contribuyente»*¹. Un principio que, *materialmente* permite llenar vacíos o lagunas normativas ante una regulación imperfecta o insuficiente de los procedimientos aplicables; un principio, en fin, que habilita la posibilidad de resolver problemas con criterios de justicia sin violentar una norma o el ordenamiento jurídico.

En efecto, el principio de regularización íntegra o completa o principio de íntegra regularización se ha conformado por nuestra jurisprudencia del TS como un principio deducido de su superior principio de buena administración² y que impone el deber a los órganos de la Administración tributaria –ya sean los órganos de gestión o de inspección– a que cuando desarrollen con sus actuaciones una actividad comprobadora o investigadora –cualquier procedimiento de regularización– tomen en consideración todos los componentes, aspectos o elementos del objeto de dichas actuaciones, también los que puedan resultar favorables al obligado tributario³. En definitiva, cualquier regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación o investigación tributaria debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el obligado tributario, pues –en palabras de nuestro TS– la regularización ha de ser *íntegra*, «*alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario*»⁴.

Su formulación surge como respuesta a unas prácticas administrativas censurables⁵ en las que la Administración tributaria desarrolla una comprobación que da lugar a una regularización parcial, a menudo generadora de situaciones de doble imposición para el contribuyente y enriquecimiento injusto para la

1 STS 665/2017, de 17 de abril de 2017 (rec. cas. núm. 785/2006, FD 3) (ECLI:ES:TS:2017:1503).

2 Así lo considera también, Martínez Lafuente, A. (2023). «Un principio general de Derecho Tributario», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 98, Sección Observatorio, Mayo 2023 (CISS LA LEY 4355/2023), para quien el principio de íntegra regularización es «*la plasmación del principio de «buena administración» también de creación jurisprudencial*».

3 Cordero González, E.M. (2023). «La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 143, 2023, pp. 25-80.

4 Expresión ésta que utilizó nuestro TS por vez primera en su sentencia de 10 de mayo de 2010, (rec. cas. núm. 1454/2005 FD 2) y que desde entonces ha reiterado en numerosas ocasiones. La STS de 10 de mayo de 2010 es citada por Longas Lafuente, A. (2020). «Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación limitada. Análisis de las RRTEAC de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017, y de 17 de septiembre de 2020, RG 281/2018, y de la STS de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 574/2020», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 463, octubre, 2021, p. 115. En estos términos me expresé en Arrieta Martínez de Pisón, J. (2024). «*Los principios de buena administración e íntegra regularización*», en (Directores) Almudí Cid, J.M.; Marín-Barnuevo Fabo, D.; Martínez Lago, M.A.; Orón Moratal, G. (2024). «La Ley General Tributaria: Una visión crítica tras veinte años de aplicación», *tirant lo blanch*, Valencia, 2024, p. 317.

5 La ya lejana STS de 5 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 10108/1998, FD 2) (ES:TS:2004:1530) se refiere a esta práctica en estos expresivos términos respecto de un supuesto de discrepancia sobre el criterio de imputación temporal utilizado, limitándose a regularizar el ejercicio en el que se dedujo el gasto: «*Nos hallamos ante una conducta seguida una y mil veces por la Administración Tributaria que debe ser objeto de una crítica acerba, consistente en que cuando el sujeto contribuyente aumenta la base imponible declarada, porque imputa gastos a ejercicios siguientes, por considerarlos amortizables, aunque la Administración es sabedora de que no lo son calla y otorga, y espera a los ejercicios siguientes para negar la deducción como gasto a los imputados en ellos (...); [y] no es de recibo que estos gastos, sustancialmente deducibles, no los haya deducido la Administración, "a modo de juego de manos" ni en 1988, ni en 1989*».

Administración, por lo que han sido corregidas por los tribunales en numerosas ocasiones, exigiendo una regularización no parcial sino completa⁶.

En todo caso, como decimos, no es una anomalía o una extravagancia la invocación de este principio por nuestro TS. En mi opinión, la relevancia de la STS de 7 de junio de 2024 que motiva este análisis reside en el avance —una *nueva vuelta de tuerca*—, respecto del alcance del principio, en este caso, con relación al art. 66.bis de la LGT y el derecho de la Administración a comprobar las BINs en el superior plazo de prescripción de 10 años.

En efecto, la incorporación del art. 66.bis de la LGT en la ya mencionada Ley 34/2015 ampliando las potestades administrativas al permitir comprobaciones de períodos prescritos cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiera producido, planteó de inmediato la cuestión de si podrían utilizarse tales potestades en *beneficio de obligado tributario*, de manera que la comprobación realizada en un período prescrito no lo fuera solo a los efectos de eliminar o reducir BINs, cuotas o deducciones ya compensadas o pendientes, sino para determinar las que no se hubieran declarado en períodos prescritos, siempre que se aportara la debida justificación.

Pese a que el uso favorable para el contribuyente de esa potestad era evidente a la vista del Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT y del art. 115 de dicha LGT —y que ya hemos analizado al estudiar los fundamentos de derecho de la sentencia que motiva este comentario—, lo cierto es que *inicialmente* el TS lo *rechazó* en su anterior STS 1081/2021, de 22 de julio de 2021 (rec. cas. núm. 1118/2020). En este caso, se trataba de una entidad que, aunque había presentado las declaraciones en plazo, calculó erróneamente la cuota al efectuar revalorizaciones contables de activos sin practicar el correspondiente ajuste fiscal. La entidad reformuló las cuentas en el marco de un procedimiento concursal y solicitó corregir el error que le había llevado a no consignar BINs, mediante su inclusión como cantidades pendientes en una autoliquidación posterior, correspondiente a un período no prescrito, que ya había presentado y cuya rectificación solicitó.

En la citada sentencia de 22 de julio de 2021 el TS entendió que para generar BINs no declaradas era necesario rectificar o modificar también las declaraciones de los ejercicios prescritos, lo que no era posible una vez consumada la prescripción. Para el TS, ni de los principios generales del derecho ni de nuestro ordenamiento jurídico se desprende que el art. 66.bis de la LGT *traslade* a favor del contribuyente un derecho o «*una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización*». A juicio del TS, el art. 66.bis de la LGT se refiere a la «*prescripción de la facultad de comprobación que incumbe a la Administración, que es una institución naturalmente ajena a la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y a su régimen completo y cerrado de prescripción*».

6 Ramírez Gómez, S. (2021). «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2021 (BIB 2021\1530), pp. 2 y 7. Cfr., Arrieta Martínez de Pisón, J. (2024), «*Los principios de buena administración e íntegra regularización*», ob. cit., pp. 317-318.

Tan es así que en aquella primera sentencia del TS de 22 de julio de 2021 fijó como doctrina que la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un ejercicio no afectado por la prescripción no permite reconocer *ex novo* BINs supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron declaradas, ya que no puede extender al contribuyente «*el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción*». Además, descartó la aplicación del principio de regularización íntegra por una razón que considera "*elemental en su simplicidad*" (sic) y es que "*no había una regularización abierta*" sino un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones».

Esta doctrina del TS –que ha sido duramente criticada⁷– es la que, en mi opinión, ha sido superada o parcialmente corregida, de ahí la importancia de la sentencia que comentamos y de ahí –también– que la calificuemos de avance o «*vuelta de tuerca*». Ciertamente el TS no considera que se haya producido un cambio de criterio o jurisprudencia pues considera que se trataba de supuestos de enjuiciamiento distintos:

«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 impositivas 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» (FD Quinto)⁸.

⁷ Por todos, *cfr.*, la monografía de Cordero Gonzalez, E.M. (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2024, pp. 270-272, quien llega a calificarla de «*criterio parcamente expresado por el TS*».

⁸ Y concluye afirmando lo siguiente: «*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» (FD Quinto).

La justificación del cambio de criterio —o de existencia de «*diferencias ostensibles*» en los supuestos de hecho— suena o se asemeja más a una *excusatio non petita* que a una verdadera fundamentación jurídica.