

Roj: **STS 3451/2017 - ECLI: ES:TS:2017:3451**Id Cendoj: **28079130022017100348**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **27/09/2017**Nº de Recurso: **194/2016**Nº de Resolución: **1446/2017**Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 27 de septiembre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **194/2016**, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Juan Lage Fernández-Cervera, en nombre y representación de "PESQUERAS PARDAVILA, S.A.", contra la sentencia, de fecha 11 de octubre de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 15.739/2015, relativo al Impuesto sobre Sociedades(IS) de los ejercicios 2007 a 2010 (121.424 €) y la imposición de sanciones por infracciones tributarias grave y muy grave (133.424,35 €).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 15.739/2015, seguido ante la Sección Cuarta de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia se dictó sentencia, con fecha 11 de octubre de 2016, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: *"Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil PESQUERA PARDAVILA, S.A. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de septiembre de 2015, dictado en las reclamaciones 54/1487/2013 y 54/1530/2013, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2010; e imposición de sanción por infracción tributaria grave y muy grave. Con imposición de las costas procesales a la parte demandante en la cuantía máxima de mil euros"* (sic).

SEGUNDO .- Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de "PESQUERAS PARDAVILA, S.A." se preparó recurso de casación, mediante escrito presentado el 3 de noviembre de 2016.

A.- En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los siguientes preceptos:

a) Artículo 150 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 66.a) de la misma Ley .

b) Artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), 137.2 de la Ley 30/1992 (LRJ y PAC) y las sentencias de esta Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016 (casación para la unificación de doctrina 1287/2015), 1 de julio de 2010 (casación 8376/2004) y 30 de noviembre de 2009 (casación 7440/2003), y la sentencia de la Sección Séptima de la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996 (casación 8100/1994).

c) El artículo 14.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA), en conexión con el artículo 11.1 LOPJ, y las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2003, 30 de octubre de 2008, 25 de junio 2009, 23 de abril de 2010, 24 de abril de 2010, 30 de septiembre de 2010 y 22 de noviembre de 2010.



d) El artículo 12 LJCA , en conexión con el artículo 11.1 LOPJ , y las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2003 , 30 de octubre de 2008 , 25 de junio de 2009 , 23 de abril de 2010 , 24 de abril de 2010 , 30 de septiembre de 2010 y 22 de noviembre de 2010 .

e) Artículo 18.2 de la Constitución Española (CE) en relación con el artículo 11.1 LOPJ .

f) El artículo 218 de la Ley 1/2000 , de 7 de enero (LEC), en relación con el artículo 24.1 CE .

g) El artículo 14 CE .

h) El artículo 53 LGT .

i) El artículo 1228 del Código Civil (CC) .

j) El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) .

B.- Tras señalar que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal, sostiene que las infracciones denunciadas presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

a) Respecto de la infracción del artículo 150.1 LGT , en relación con el artículo 66.a) de la misma Ley , sostiene la conveniencia de que el Tribunal Supremo establezca jurisprudencia que declare que el comienzo de las actuaciones inspectoras es el de su comienzo efetivo (sic).

b) En cuanto a la infracción de los artículos 10.2 LOPJ Y 137.2 LRJ y PAC, considera conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre el principio de prejudicialidad penal y declare que la Administración tributaria debe abstenerse de liquidar si sobre los mismos hechos está pendiente una sentencia penal firme, incumbiendo, entonces, únicamente al Tribunal de lo contencioso-administrativo determinar si se trata de los mismos hechos.

c) En cuanto a las infracciones de los artículos 14.1 y 14.2 LJCA , en relación con el artículo 11.1 LOPJ y la jurisprudencia que cita, el interés casacional es el que se contempla en la letra c) del artículo 88.2 LJCA , por ser cada vez más frecuente que los órganos de la Administración tributaria inicien sus actuaciones personándose sin autorización judicial en el domicilio de los obligados tributarios.

d) Respecto de la infracción del artículo 18.2 CE , mantiene la necesidad de formación de jurisprudencia sobre los supuestos en los que la Inspección, provista de auto judicial para la entrada en el domicilio de una empresa, que le autoriza a la comprobación de los impuestos debidos por esa empresa, descubre documentos de otros sujetos pasivos, los cuales pretende utilizar para regularizar sus impuestos, y debe informar al juez de dicho descubrimiento.

e) Defiende que el interés casacional de la infracción del artículo 218 LEC , en relación con el artículo 24.1 CE deriva de que el poder judicial es un poder del Estado, que se expresa mediante sentencias que deben ser motivadas de una manera lógica (sic).

f) Trata de justificar el interés casacional en la infracción del artículo 14 CE aludiendo a la confianza de los ciudadanos en que los órganos del Poder Judicial examinan y tratan de manera igual los asuntos sobre los que se pronuncian (sic).

g) En relación con la infracción del artículo 53 LGT , aduce que la determinación de la base imponible, en cuanto expresión de la capacidad económica de los contribuyentes, resulta fundamental; especialmente, en el caso de los impuestos que gravan la renta (sic).

h) El artículo 1228 CC establece un principio básico en materia de prueba, cuya inobservancia puede producir el resultado de dar por bueno lo que no es cierto (sic).

i) Finalmente, en lo que atañe a la infracción del artículo 78.Uno LIVA , razona que la sentencia recurrida interpreta la norma reguladora de la base imponible del IVA en sentido diferente a como deriva de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, cuando interpreta los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006, Serie L, número 247, página 1), lo que determina la presencia de las circunstancias de interés casacional de los apartados a) y f) del artículo 88.2 LJCA . Añade, además, que el asunto afecta a gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], ya que en la práctica es frecuente que la Inspección de los Tributos descubra cantidades recibidas por las empresas sin haber repercutido el IVA; de manera que debe aclararse cual es en tales casos la base imponible: la cantidad recibida o el resultado de dividirla por uno más el tipo de gravamen correspondiente (sic).

TERCERO .- Por auto de 8 de marzo de 2017, la Sección Primera, de las diez infracciones que se identifican en el escrito de preparación, únicamente aprecia la presencia de interés casacional objetivo en la última de ellas.

Esto es, en la infracción del artículo 78.Uno LIVA , por concurrir la circunstancia del artículo 88.2.f) LJCA , lo que supuso la admisión del recurso de casación preparado y la necesidad de precisar la cuestión con interés casacional y de identificar la norma o normas jurídicas que, en principio, habían de ser objeto de interpretación [artículo 90, apartados 3.a) y 4 LJCA], lo que se hizo en la propia resolución en los siguientes términos:

"[...] La cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, asuntos acumulados C-249/12 y C- 250/12, en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes el impuesto sobre el valor añadido, a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto "

CUARTO .- La representación procesal de PESQUERAS PARDAVILA, S.A., por medio de escrito fechado el 24 de abril de 2017, interpone el recurso de casación con la siguiente pretensión:

"[...]2.- Que se anule la sentencia del TSJ impugnada, así como la liquidación de que trae causa y la sanción, y se declare que el artículo 78.Uno de la Ley del IVA debe interpretarse en el sentido de que cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del impuesto sobre el valor añadido y el vendedor de dicho bien es el deudor del impuesto sobre el valor añadido devengado por la operación gravada, este impuesto debe considerarse ya incluido en el precio, si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria; lo que será así para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades" (sic).

QUINTO .- El Abogado del Estado, mediante escrito fechado el 19 de mayo de 2017, formalizó su oposición al recurso de casación interesando sentencia desestimatoria que confirme la recurrida.

SEXTO .- Por providencia de 19 de junio de 2017, se señaló la celebración de vista el 12 de septiembre de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- *Argumentación de la sentencia de instancia sobre la única cuestión con relevancia o interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

Sobre la única eventual infracción legal, respecto de la que la Sección primera ha encontrado relevancia o interés casacional objetivo, la sentencia impugnada, en su fundamento jurídico cuarto, último párrafo, se limita a señalar textualmente lo siguiente:

"Tampouco podemos admitir que as vendas contabilizadas en B-feitas de común acordo entre a Cooperativa e os pesquiros- deban entenderse realizadas con IVE (incluido dentro do prezo total) os efecto de permitirla deducción/compensación e incluírlo ser importe das declaracións do I.sociedades/IRPF. Non estarmos no suposto contemplado nas sentenzas do TSXUE- resolve supostos de compras legais nas que non se diferencia o prezo e os impostos- senon ante vendas ocultas, nas que a vontade das partes foi realizarlas ó marxe da legalidade tributaria e, por tanto, excluírlas da carga do IVE; carga tributaria que agora no pode sogar no seu beneficio" (sic).

La tesis de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Galicia es, en definitiva, que cuando se trata de ventas contabilizadas en B, situadas al margen de la legalidad tributaria por voluntad de las partes, no se entiende incluido en el precio de dichas ventas el IVA, que permita su deducción o compensación y ser tenido en cuenta su importe a los efectos de la determinación de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y que la doctrina del TJUE, invocada por la demandante, no resultaba aplicable al caso sobre el que decide porque se refería a contraventas legales.

Por consiguiente, según este criterio, sería necesario diferenciar entre ventas correctamente contabilizadas para la determinación de las correspondientes bases imponibles del IS o IRPF, en las que, conforme a la doctrina del TJUE, habría de entenderse incluido en el precio el IVA, y ventas sustraídas a la legalidad tributaria en las que no procede tal inclusión.

SEGUNDO .- *Alegaciones de las partes sobre la cuestión con interés casacional objetivo.*

Las posiciones de las partes son las siguientes:

A.- La representación procesal de la recurrente sostiene que la sentencia infringe los artículos 78.Uno de la LIVA y 73 y 78 de la Directiva del Consejo , según la interpretación que de estos últimos preceptos hace el TJUE en su sentencia de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-249/12 y C-250/12 , y la resolución del TEAC de 17 de marzo de 2015; resoluciones que consideran que la cantidad total recibida incluye el IVA. Pues, en otro caso, se alteraría la naturaleza de dicho impuesto porque una parte del mismo resultaría ingresada por la empresa sin haberla ingresado de los consumidores. Esto es, no es pagada por el adquirente sino que estaría a cargo del vendedor, lo que es contrario al principio básico de la Directiva, que constituye la base de la STJUE invocada, según el cual el sistema del IVA pretende gravar solamente al consumidor final. "De ahí que la sentencia [del TJUE] considere que el principio señalado se infringe si el Derecho nacional no permite al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria" (sic).

B.- El Abogado del Estado, después de señalar la legislación nacional aplicable (artículos 78 , 88 y 89 LIVA) y la normativa de la Unión Europea (artículos 73 , 78 , 242 , 250.1 y 273 de la Directiva 2006/112/CE), se opone el recurso de casación con base en los siguientes argumentos.

a) No resulta aplicable la STJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-248/12 y 250/12, porque: examina un supuesto en el que no se declara la actividad a efectos del IVA, pero no puede afirmarse que se oculte dicha actividad a la Hacienda Pública; no es evidente que una actividad de compraventa de inmuebles, a la que se refiere dicha sentencia, sea una actividad económica desarrollada por un empresario o profesional a efectos de IVA; la STJUE invocada, a diferencia de otras sentencias del propio Tribunal, no se pronuncia sobre la existencia de fraude, limitándose a recordar el principio de proporcionalidad; y el TJUE, a diferencia de lo que ocurre en el supuesto contemplado por la sentencia de instancia, se pronuncia sobre un supuesto en el que puede determinarse la contraprestación efectivamente satisfecha.

b) El fraude debe considerarse una excepción a la doctrina de la sentencia sobre los principios de proporcionalidad y neutralidad (SSTJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15 , Giuseppe Astone, y 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15 , Maya Marinova ET).

c) No existe "acto aclarado".

Por todo ello el representante de la Administración mantiene que la sentencia impugnada es ajustada a Derecho, sin que se aprecie vulneración del Derecho de la Unión Europea y resulta improcedente la pretensión deducida por la recurrente.

TERCERO .- *Examen y decisión de la sala sobre la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

A.- Delimitación del objeto del recurso de casación.

Según ha quedado reflejado en los antecedentes fácticos, como consecuencia del Auto de la Sección Primera de la Sala, de fecha 8 de marzo de 2017, la única cuestión con relevancia casacional objetiva, a la que, por tanto, se reduce la consideración y decisión de este recurso es determinar si el artículo 78.Uno LIVA , en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, asuntos acumulados C-249/12 y C- 250/12 , ha de entenderse en el sentido de considerar que, cuando la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado entre las partes incluye el IVA a la hora de determinar la base imponible correspondiente a dichas operaciones en este Impuesto.

Y a dicha única cuestión se reduce la pretensión formulada por la recurrente, según los términos que se reproducen en el antecedente fáctico cuarto de esta sentencia.

B.- Doctrina de la STJUE de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin.

a) De los artículos 1, apartado 2 , y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de dicho impuesto consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos, y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a, de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base [amp;32 STJUE].

b) Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA , la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias de



5 de febrero de 1981, Coöperative Aardappelenbewaarpplaats, 154/80, Tec.p.445, apartado 13, y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartado 43) [amp;33 STJUE].

c) Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (véase, en particular, la sentencia Elida Gibbs [...], apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, apartado 21) [amp;34 STJU].

d) Ahora bien cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final [amp;35 STJUE].

e) Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Elida Gibbs, antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec.p.I-3801, apartado 15, así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest, antes citada, apartado 44) [amp;36 STJUE].

f) En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien [amp;37 STJUE].

g) Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos [amp;38 STJUE].

h) Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si el Derecho propio ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria. Y si de esta comprobación resulta que tal recuperación no es posible, ha de concluirse que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas.

C.- La doctrina expresada en la referida sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es aplicable al presente recurso de casación, constatando, además, que la norma aplicable no posibilita la recuperación del impuesto posteriormente exigido por la Administración.

a) En las compraventas a que se refiere la liquidación originariamente impugnada no se hizo mención del IVA, y la empresa recurrente, "PESQUERAS PARDAVILA, S.A.", como vendedora de la mercancía, resultaba deudora del IVA devengado por dichas operaciones.

b) La vendedora ya no tiene la posibilidad de recuperar de la compradora, Cooperativa del Mar San Miguel de Marín, el IVA reclamado por la Administración, al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 89.Tres.2º LIVA que impiden la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando:

1º) Es la Administración Tributaria la que pone de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo.

2º) La conducta del sujeto pasivo es constitutiva de infracción tributaria.

D.- No pueden compartirse las objeciones que el Abogado del Estado opone a la aplicación de la doctrina de la STJUE de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoîn, cuyo pronunciamiento puede entenderse constitutivo de "acto aclarado".

a) La aplicación de la doctrina establecida por dicha sentencia del TJUE no está condicionada: a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata; a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA; o al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor.

b) El TJUE, en su sentencia, sí se refiere a la posibilidad de utilizar una regla como la controvertida para evitar irregularidades, en las que han de incluirse los supuestos de fraude, señalando expresamente que "cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y están obligados a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Akerberg Fransson, C-617/10, apartado 25 y jurisprudencia citada). Sin embargo tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS- Bulgaria Transport, C-284/11, apartado

67 y la jurisprudencia citada). Ahora bien, precisamente esto sucedería con la regla controvertida en el litigio principal si resultara que da lugar a una situación en la que el IVA grava al proveedor y que, por ello, no se percibe de forma compatible con el principio básico del sistema del IVA, tal como éste ha sido recordado en el apartado 34 [amp;41 y amp;42]". Sistema que consiste en que dicho impuesto pretende gravar únicamente al consumidor final (véanse, en particular, la sentencia Elida Gibbs, apartado 19 y auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C-.69/11, apartado 21).

Dicho en otros términos, las medidas contra el fraude que los Estados miembros pueden adoptar en el ámbito del IVA, según la doctrina contenida en la STJUE, tiene como límite el respecto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, y que resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

CUARTO .- *Incidencia indirecta de la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA, regulador de la base imponible del IVA, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.*

Puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones. Sin embargo, este Tribunal, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, ha de acoger la doctrina expuesta que se justifica, en relación con el IVA, por la naturaleza específica de este impuesto europeo, regulado en la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, como un impuesto indirecto y general sobre el consumo, multifásico, que grava de manera exactamente proporcional el precio de las operaciones de comercio de bienes y servicios, y de carácter neto en cuanto que lo exigido es la diferencia entre el IVA repercutido por el contribuyente en sus operaciones y el IVA soportado en el coste de sus adquisiciones de bienes y servicios, al sujetar el valor añadido en cada operación.

Y siendo ello así, la interpretación del 78.Uno de la Ley 37/1992, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se impongan.

En efecto, el artículo 10, apartados 1 y 2, de la LIS, señala que la base imponible en este impuesto es el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. Y en el método de estimación directa, se calcula corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia Ley, el resultado contable determinado conforme a las normas del Código de Comercio y las demás relativas a dicha determinación y sus disposiciones de desarrollo. Pero, aun sin contabilizar las operaciones de que se trata, lo que no puede admitirse es que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de la sociedad, la determinación de ésta a efectos del IS se haga, sin tener en cuenta el Derecho europeo, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste.

Dicho en otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IS y las sanciones derivadas.

Tal como consta en el expediente, la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar de San Miguel, F36011641, fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria y como resultado de las mismas se instruyeron actas incrementando la base imponible en concepto de ventas ocultas (ventas no contabilizadas ni declaradas) que tienen su origen en compras ocultas (no contabilizadas ni declaradas) efectuadas por la Cooperativa a distintos armadores, socios o no socios.

Dentro de estos armadores que venden sus capturas a través de la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel, no declarando a la Hacienda Pública parte de dichas ventas ni reflejándolas en su contabilidad se encontraba Pesquera Pardavila, SA (NIF A36054757), dando lugar a la siguiente propuesta de regularización, acogida en la liquidación impugnada:

Ejercicio 2007 Ejercicio 2008 Ejercicio 2009 Ejercicio 2010

BASE IMPONIBLE 132.817,58 81.191,91 156.158,19 76.722,07

Parte Base Imponible 25%-20% 120.202,41 81.191,91 120.202,41 76.722,07

Parte Base Imponible 30%-25% 12.615,17 35.955,78

Cuota Integra previa 33.835,15 20.297,98 33.029,43 15.344,41

Cuota Integra 33.835,15 20.297,98 33.029,43 15.344,41

Cuota int.ajust.positiva 33.835,15 20.297,98 33.029,43 15.344,41

Cuota liquida positiva 33.835,15 20.297,98 33.029,43 15.344,41

Reten.ingr.y pag.a cuen. 3.174,52 4.570,29 2.371,25 3.618,94

Otras ret.ing.y pag.a cuen. 0,00 185,07 20,12 0,00

Cuota del ejercicio 30.660,63 15.542,62 30.638,06 11.725,47

Cuota diferencial 30.660,63 15.542,62 30.638,06 11.725,47

Liquido a ingresar o dev. 30.660,63 15.542,62 30.638,06 11.725,47

Autoliquidación -3.174,52 -4.775,36 -2.391,37 -3.618,94

CUOTA DEL ACTA 33.835,15 20.297,98 33.029,43 15.344,41

Liquidaciones que han de ser corregidas, en cuanto que al determinar las ganancias en el IS, derivadas de las ventas ocultas contempladas, del precio correspondiente ha de deducirse el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, conforme a la doctrina del TJUE, ha de entenderse incluido en el mismo.

Los razonamientos expuestos justifican la estimación del recurso de casación interpuesto sólo en cuanto procede la anulación de las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta, en las nuevas liquidaciones y sanciones que se practiquen y acuerden, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluye dicho impuesto.

No procede, conforme al artículo 139 LJCA, imponer las costas causadas a ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **Primero**.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de "PESQUERAS PARDAVILA, S.A.", contra la sentencia, de fecha 11 de octubre de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 15.739/2015. Sentencia que anulamos solo en cuanto no declara la procedencia de dejar sin efecto las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta en las correspondientes liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, las sanciones derivadas, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluía dicho impuesto. No se imponen las costas a ninguna de las partes. **Segundo**.- Se fija la siguiente doctrina en relación con la cuestión suscitada: Al determinar la base imponible correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, asuntos acumulados 249/12 y 250/12, debe interpretarse en el sentido de que en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto no facturadas, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes por dichas operaciones el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen D.Jose Diaz Delgado Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

VOTO PARTICULAR

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, a la sentencia recaída en el recurso de casación nº. 194/2016, al que se adhiere el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

Con todo el respeto que me merece el parecer de la mayoría de la Sala plasmada en la presente sentencia, sin embargo discrepo abiertamente del mismo por las razones que paso a exponer.

1. Errónea delimitación del objeto del recurso.

Considero que existe un grave error al enfocar y delimitar el objeto material del debate. Lo cual, a mi entender, distorsiona la cuestión a resolver y sienta una doctrina no suficientemente meditada y, desde luego, equívoca, que si bien podría ser válida en el ámbito de la imposición indirecta del IVA -que como explicaré más tarde, tampoco, al menos sin recoger los matices que entiendo ineludibles para su corrección-, en modo alguno puede trasladarse y proyectarse en un ámbito no armonizado como es la imposición directa del impuesto sobre sociedades.

Brevemente para señalar que la cuestión a dilucidar no era otra que la determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades, así se recoge expresamente en la sentencia recurrida, «Tampoco podemos admitir que as ventas contabilizadas en B-feitas de común acordo entre a Cooperativa e os pesquiros-deban entenderse realizadas con IVE (incluido dentro do prezo total) os efecto de permitirla deducción/compensación e incluírlo ser importe das declaracións do I.sociedades/IRPF. Non estarmos no suposto contemplado nas sentenzas do TSXUE- resolve supostos de compras legais nas que non se diferencia o prezo e os impostos- senon ante vendas ocultas, nas que a vontade das partes foi realizarlas ó marxe da legalidade tributaria e, por tanto, excluírlas da carga do IVE; carga tributaria que agora no pode sogar no seu beneficio», y así se recoge expresamente en esta nuestra sentencia.

Siendo ello así, la norma a aclarar debería haber sido el art. 10.3 de la Ley 27/2014, en cuanto establece que «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Sin embargo, la Sentencia, desde, según mi personal criterio, un vacío argumental a propósito del verdadero objeto del recurso, sienta la doctrina del art. 78.Uno de la Ley 37/1992, a los efectos de determinar la base imponible en el impuesto de sociedades. Lo cual produce confusión y no resulta todo lo claro que la ocasión demandaba. Considero un eufemismo decir que a los efectos de fijar la base imponible en el impuesto sobre sociedades la interpretación del art. 78.Uno de la LIVA es la que se vierte en la sentencia, puesto que lo cierto es que se está fijando la doctrina del art. 78.Uno de la LIVA y no del art. 10.3 de la Ley 27/2014, con las implicaciones que ello conlleva y poniendo en evidencia el vacío argumental que se ha señalado.

A este inconveniente, que no me parece menor, ha de añadirse que se desconoce que pasó con el IVA en el caso concreto enjuiciado, pues circunscrita la disputa a la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, se desconoce, y no se aclaró por las partes en la acto de la Vista, a pesar de ser preguntadas al efecto, si se regularizó y se pagó el IVA de las ventas ocultas de pescado.

Lo que debió cuestionarse esta Sala y, por tanto, a lo que debió responder, pues constituye el presupuesto primero e insoslayable para en definitiva determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, verdadero objeto del debate, era si la interpretación que se haga del citado art. 78.Uno a los efectos de la determinación de la base imponible en el IVA, en base a las reglas y principios aplicables en este ámbito armonizado del IVA, atendiendo al caso concreto en referencia a un impuesto distinto y que responde a reglas propias nacionales y diferentes a las que regula el IVA, era trasladable, sin más, a este impuesto sobre sociedades.

En un principio, la propia lógica de un sistema tributario armónico y coherente parece exigir que lo resuelto respecto de un tributo vincule respecto del resto; por lo que, como sucede en este caso, si se determina la base imponible en operaciones de IVA, dicha conclusión debería trasladarse a la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, en cuanto que indirectamente afecta a los rendimientos sujetos al impuesto sobre sociedades.

Pero, como sabemos, esto no es siempre así, sin que sea el momento de detenernos en las teorías de la unicidad o de la estanqueidad y su alcance, pero sí dejarlas señaladas, y en el concreto ámbito que nos ocupa son numerosas las sentencias de este Tribunal que han distinguido las diferentes reglas y principios que rigen específicamente en el IVA, en contraste con las que rigen en el impuesto sobre sociedades; al punto que mismos hechos, actos u operaciones han tenido distinto recorrido jurídico según que la calificación de los mismos hubiera de hacerse en el campo del IVA o en el propio impuesto sobre sociedades (en algún caso la

misma operación se ha entendido realizada dentro del legítimo ejercicio de la planificación fiscal o en fraude de ley en alguno de estos impuesto, y en el otro realizada en fraude de ley o bajo simulación).

En el ámbito armonizado del IVA rigen reglas y principios autónomos, propios y excluyentes de esta imposición indirecta por así disponerlo su regulación en el ordenamiento europeo.

Esto mismo advierte la propia Sentencia cuando se afirma que «Puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones». Pero se obvia despejar el problema determinante para hacer posible la viabilidad de la interpretación del art. 78.Uno de la LIVA y su proyección sobre el impuesto sobre sociedades, y en particular sobre el art. 10.3 de la LIS , presupuesto básico, primero e insoslayable para sentar la doctrina recogida en la Sentencia, y ello bajo el argumento de que «Sin embargo, este Tribunal, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo...», lo que a todas luces resulta una explicación, a mi modo de entender, insuficiente y errónea al hacerse sin las matizaciones necesarias, puesto que dichos principios del acervo jurídico europeo de carácter general cuando se aplican y proyectan en un ámbito determinado, se agotan en este ámbito, esto es las normas sobre el IVA del Derecho Europea en cuanto tales gozan de eficacia directa y primacía en este ámbito IVA armonizado, no en un ámbito que le resulta extraño, como es en la imposición directa del impuesto sobre sociedades, no armonizado por demás, por ahora al menos, que se rige por sus propias normas, reglas y principios nacionales.

Si el objeto del debate que nos ocupa es el de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, en un caso concreto, que además reviste unas características excepcionales por la conducta de los contratantes, habrá de estarse a los principios y reglas de nuestra legislación nacional, atender al caso concreto en el que existe una palmaria ocultación, y en todo caso examinar de qué manera, pues ya hemos indicado que el resultado a la que se llegue en un tributo no necesaria e inexorablemente debe trasladarse a otro, la determinación de la base imponible en el IVA en operaciones ocultadas se debe trasladar al impuesto sobre sociedades.

En fin, no puedo compartir lo dicho en la sentencia sobre que «Y siendo ello así, la interpretación del 78.Uno de la Ley 37/1992, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se impongan», no, desde luego, por las razones apuntadas en la sentencia; no, desde luego, sin analizar el caso concreto y en particular qué incidencia puede tener las conductas evasivas en la determinación de la base imponible del IVA, cuando es aplicable en el impuesto que nos ocupa la legislación nacional sobre el impuesto sobre sociedades, y el distinto alcance de los mecanismos antievasión en el ordenamiento español y en el europeo en el caso concreto que nos ocupa, debiendo estarse a lo dispuesto en el art. 13 de la LGT , sin poder soslayarse que estamos ante unas operaciones ocultas, que lo que quisieron los contratantes fue dejar de pagar los impuestos que se derivaban de la operación y que el precio pagado por el pescado, esto es, las rentas generadas respecto de su tributación en el impuesto de sociedades, es la derivada del precio total pagado por dicha mercancía.

Por demás es especialmente significativo en el ámbito que nos movemos, estando como estamos en un supuesto de ocultación, que la lectura en clave impositiva de esta ocultación no es la misma desde la perspectiva del IVA armonizado que exige su calificación y determina sus consecuencias conforme a las reglas aplicables a este ámbito impositivo armonizado, que la que cabe hacer desde la perspectiva del impuesto sobre sociedades en el que la homogeneización se manifiesta a través de la libertades fundamentales europeas.

Quizás el resultado al que llega la sentencia hubiese sido el mismo a los efectos de determinar la base imponible de impuesto sobre sociedades, pero según entiendo no por las razones que da la sentencia, y en todo caso no por el traslado que se hace de los principios y normas configuradores del sistema del IVA, de muy especiales características y que por ello difícilmente trasladable a otros impuestos, sino por aplicación de normas y principios internos propios del impuesto de sociedades y de aplicación general al ámbito tributario nacional, entre los que se encuentran también el de coherencia, y que de alguna manera se refleja en la sentencia cuando afirma «Dicho en otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IS y las sanciones derivadas».

A mi entender, lo que hace la sentencia es establecer la doctrina del art. 78.Uno de la LIVA , de la cual también disiento por lo que a continuación se dirá, pero la justificación que ofrece cuando lo que estaba en cuestión era la base imponible del impuesto sobre sociedades, en los términos vistos, me parece muy perturbadora porque su aplicación generalizada puede dar lugar a extender el Derecho europeo a ámbitos competenciales