

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 15 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 4941/2024****SUMARIO:**

IS. Base imponible. Estimación indirecta Principio de la íntegra regularización. Principio de neutralidad. IVA. Deducciones. Considera la recurrente que la resolución recurrida reconociendo la inclusión en el precio del IVA, pero negando su exclusión para determinar la base del IS, es contraria a la doctrina del Tribunal Supremo en relación con el principio de neutralidad. Resulta conveniente un pronunciamiento del TS sobre el principio de neutralidad en IVA, en concreto sobre la inclusión del IVA en la base imponible reconstituida a efectos de IS en estimación indirecta. También debe pronunciarse sobre la prescripción de las facultades de la Inspección para determinar mediante estimación indirecta las ventas de ejercicios prescritos con incidencia en ejercicios no prescritos, tras 2015, la incompatibilidad en el uso conjunto de sistemas de estimación directa e indirecta en un mismo ejercicio, la incorporación tardía de la motivación de las causas para la estimación indirecta aplicada y sobre la presunción de inocencia y carga de la prueba en procedimientos sancionadores. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar qué consecuencias jurídicas tiene el hecho de que el informe de estimación indirecta previsto en el art.158.1 LGT no se hubiera notificado con el acta de inspección, en el que -no obstante- se hace referencia de manera resumida a distintos apartados del mismo, sino con el acuerdo de liquidación. Aunque en la STS 15 de julio de 2011, recurso n.º 177/2006 se aborda la omisión del informe en relación con el art.51 LGT, admitiendo su subsanación mediante una concentración de trámites si en el posterior informe ampliatorio al acta se consignan las razones tenidas en cuenta para la aplicación del método de estimación indirecta y los cálculos efectuados, en ella no se da respuesta al interrogante planteado en esta litis en la que el informe no se notificó con el acta, aunque, según recoge el TEAR, en él se hace referencia de manera resumida a los distintos apartados de dicho informe, sino que se notifica posteriormente con el acuerdo de liquidación. También debe determinar si el art. 78.Uno Ley IVA, en conexión con los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) y la interpretación que de estos preceptos hace la STJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C- 250/12, en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubra ventas ocultas, permite entender incluido en el precio el IVA, también en el supuesto del régimen de estimación indirecta, y, en caso afirmativo, si ese IVA ha de excluirse para determinar la base imponible del IS.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 15/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4941/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4941/2024

Síguenos en...

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 15 de octubre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de la entidad Calzados Piulin, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 21 de febrero de 2023, que estima en parte las reclamaciones 03141,6122,031509122, 031510122,031227L122, 0312486122 y 0312487/22, formuladas contra la liquidación practicada el 27 de diciembre de 2021, por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2018, así como contra el acuerdo sancionador conectado de 24 de mayo de 2022.

En virtud de esa estimación parcial se anula la liquidación correspondiente al ejercicio 2018 y la sanción asociada.

La sentencia n.º 261, de fecha 27 de marzo de 2024, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 461/2023.

Por auto de 16 de abril de 2024, se desestimó la solicitud de aclaración de sentencia.

Frente a dicha sentencia, la representación procesal de la entidad Calzados Piulin, S.A. ha preparado el presente recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El artículo 66.a) y artículo 115 de la LGT vigente en los ejercicios 2012 a 2014 (redacción previa a la aprobación de la Ley 34/2015).

- El art. 158.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 53 de la misma Ley.

- El artículo 158.1 de la LGT (relativo a la justificación v al informe sobre la aplicación del, método de estimación indirecta)

- El artículo 348 de la LEC, en relación con el 24 CE, que exige la valoración de los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica.

- El artículo 78. Uno de la LIVA y del principio de neutralidad de los artículos 73- 78 de la Directiva 2006/112, en relación con el art. 10.1 y 2 del RD Legislativo 4/2004 y Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades que establece como base del Impuesto, la renta del ejercicio.

- El artículo 24 CE (presunción de inocencia) en relación con los artículos 178. 179.1. 183.1, y 108.4 LGT. así como la Jurisprudencia que lo aplica. Y en relación con el art 210.2 de la LGT.

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la consideración de la falta de justificación o la incorrecta aplicación del régimen de estimación indirecta, para todos o algunos de los ejercicios a los que se aplica, habría supuesto una anulación total o parcial de las liquidaciones y sanciones recurridas (pues se habrían mantenido total o parcialmente las BINs declaradas). Por otro lado, la reducción del IVA en el precio estimado para las ventas habría supuesto una minoración de la base imponible del ISOC estimada. Y, finalmente, de considerar que ha habido una inversión de la carga de la prueba y una ausencia de documentos fundamentales en el expediente sancionador se habrían reducido considerablemente las cuantías sancionadoras.

Síguenos en...

3.Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA, por cuanto aplica unas normas en las que sustenta la razón decidir sobre la que no existe jurisprudencia, en relación con la estimación indirecta; y la presunción contenida en el artículo 88.3 letra b) LJCA, por cuanto la interpretación que hace la sentencia, reconociendo la inclusión en el precio del IVA, pero negando su exclusión para determinar la base del ISOC, es contraria a la doctrina del Tribunal Supremo en relación con el principio de neutralidad. Además, si la razón última de la negativa a excluir el IVA del precio de venta determinado a efectos de ISOC es el hecho de estar ante un supuesto de estimación indirecta, concurre la circunstancia contemplada en la letra f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

5.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las siguientes cuestiones:

«. - Principio de neutralidad en IVA. Inclusión del IVA en la Base Imponible reconstituida a efectos de ISOC en estimación indirecta.

. - Prescripción de las facultades de la Inspección para determinar mediante estimación indirecta las ventas de ejercicios prescritos con incidencia en ejercicios no prescritos, tras 2015.

. - Incompatibilidad en el uso conjunto de sistemas de estimación directa e indirecta en un mismo ejercicio.

. - Incorporación tardía de la motivación de las causas para la estimación indirecta aplicada.

. - Presunción de inocencia y carga de la prueba en procedimientos sancionadores».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 4 de junio de 2024, habiendo comparecido la entidad Calzados Piulin, S.A., representada por la procuradora D.^a Evelia Navarro Díaz -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra una sentencia susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestiones sobre las que existe interés casacional.*

El presente recurso suscita las siguientes cuestiones respecto de las que esta Sección de admisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el 90.4 LJCA, aprecia la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

1.- *Determinar qué consecuencias jurídicas tiene el hecho de que el informe de estimación indirecta previsto en el artículo 158.1º LGT no se hubiera notificado con el acta de inspección, en el que -no obstante- se hace referencia de manera resumida a distintos apartados del mismo, sino con el acuerdo de liquidación.*

2.- *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 ventas ocultas, permite entender incluido en el precio el Impuesto sobre el Valor añadido, también en el supuesto del*

régimen de estimación indirecta, y, en caso afirmativo, si ese IVA ha de excluirse para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades.

TERCERO.- Marco jurídico.

El marco jurídico de aplicación viene conformado por los siguientes preceptos:

1) El artículo 158. 1º LGT:

«1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.

b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.

d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegido».

2) El artículo 78. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y del principio de neutralidad de los artículos 73- 78 de la Directiva 2006/112 en relación con el art. 10.1 y 2 del RD Legislativo 4/2004 y Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades

CUARTO.- Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. De las razones que la parte recurrente ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

2. Con respecto a la primera cuestión, aunque en la STS 15 de julio de 2011 (rec. 177/2006) se aborda la omisión del informe en relación con el artículo 51 LGT 1963, admitiendo su subsanación mediante una concentración de trámites si en el posterior informe ampliatorio al acta se consignan las razones tenidas en cuenta para la aplicación del método de estimación indirecta y los cálculos efectuados, en ella no se da respuesta al interrogante planteado en esta litis en la que el informe no se notificó con el acta, aunque, según recoge el TEAR, en él se hace referencia de manera resumida a los distintos apartados de dicho informe, sino que se notifica posteriormente con el acuerdo de liquidación.

Además, se trataría de una única sentencia, por lo que se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a esta cuestión a fin de reafirmar, reforzar, preservar, completar o modificar, si es necesario, la doctrina sentada por esta Sala, tarea propia del recurso de casación.

Lo expuesto, unido a la indudable proyección de generalidad que posee el interrogante suscitado, habida cuenta de que la respuesta que se dé puede ser extrapolable a otros supuestos análogos en los que se incurra en la omisión denunciada, hace conveniente la emisión de un pronunciamiento por parte de la sección de enjuiciamiento competente capaz de dotar de certeza y seguridad jurídica a nuestro ordenamiento.

3. Por lo que se refiere a la segunda cuestión la STS 1.446, de 27 de septiembre de 2017 (RC 194/2016) y la 390, de 12 de marzo de 2018 (RC 165/2016) -citadas por la sentencia de instancia- se pronunciaron sobre la cuestión consistente 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», lo que consideran que 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, siempre que concurren determinadas circunstancias.

Y se entiende [STS 1.446, de 27 de septiembre de 2017 (RC 194/2016)] que esta interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA, regulador de la base imponible del IVA, ha de tener una incidencia indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de modo que «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» por lo que las «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».

Esta misma doctrina se ha mantenido posteriormente, en esencia, en la STS 1757/2020, de 17 de diciembre (rec. 1373/2019), si bien la Sala de instancia, aunque admite que -según la anterior jurisprudencia-, el IVA se considera incluido en el precio de venta en el caso de ventas ocultas, rechaza su exclusión de la base imponible del Impuesto de Sociedades y considera que no es de aplicación lo declarado en esta sentencia al referirse a un supuesto de estimación directa.

Por ello, esta Sección de Admisión considera conveniente un pronunciamiento de la Sección de Enjuiciamiento que esclarezca si la doctrina fijada en las Sentencias anteriores citadas es aplicable a los supuestos de estimación indirecta y, en caso afirmativo, si el IVA que debe entender incluido en el precio de venta ha de excluirse de la base imponible del Impuesto de Sociedades.

QUINTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1.En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones descritas en el razonamiento jurídico segundo.

2.Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

- El artículo 158.1 Ley 58/2003, de 17 de septiembre, General Tributaria.
 - El artículo 78. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y del principio de neutralidad de los artículos 73- 78 de la Directiva 2006/112. en relación con el art. 10.1 y 2 del RD Legislativo 4/2004 y Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.
- 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.

SEXTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SÉPTIMO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º)Admitir el recurso de casación n.º 4941/2024, preparado por la representación procesal de la entidad Calzados Piulin, S.A. contra la sentencia n.º 261, de fecha 27 de marzo de 2024, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 461/2023.

2º)Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

- Determinar qué consecuencias jurídicas tiene el hecho de que el informe de estimación indirecta previsto en el artículo 158.1º LGT no se hubiera notificado con el acta de inspección, en el que - no obstante- se hace referencia de manera resumida a distintos apartados del mismo, sino con el acuerdo de liquidación.
- 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 ventas ocultas, permite entender incluido en el precio el Impuesto sobre el Valor añadido, también en el caso del régimen de estimación indirecta, y, en caso afirmativo, si ese IVA ha de excluirse para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- El artículo 158.1 de la Ley 58/20023, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- El artículo 78. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del principio de neutralidad de los artículos 73- 78 de la Directiva 2006/112 en relación con el art. 10.1 y 2 del RD Legislativo 4/2004 y Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

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.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página *web* del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).