

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074227

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 18 de julio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1954/2019

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Principio de la íntegra regularización. Deducción del IVA de las operaciones ocultas no facturadas y su proyección en el IS.** Igual que sucedía en el ATS, de 4 de junio de 2018, recurso n.º 1816/2018 (NFJ071770), la cuestión nuclear que plantea el presente recurso consiste en determinar si en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas, el principio de neutralidad recogido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario. Si bien en este caso el recurso de casación trae causa de varias liquidaciones del IS, la cuestión relativa a la regularización del IVA fue objeto del debate en la instancia y son innegables las consecuencias que la deducción del IVA proyectaría en las liquidaciones del IS. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas, no facturadas, el principio de neutralidad recogido en la Directiva 2006/112/CE obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario [Vid. STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 14 de diciembre de 2018, recurso n.º 252/2017 (NFJ072907) contra la que se interpone el recurso de casación que se admite mediante este auto].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88, 89 y 110.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 168 y 179.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92 y 94.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

**PONENTE:***Don Francisco José Navarro Sanchís.***TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Fecha del auto: 18/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1954/2019

Materia: IVA

Submateria: Deducciones y devoluciones

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 1954/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

### AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 18 de julio de 2019.

### HECHOS

#### Primero.

1. El procurador don Mauricio Gordillo Cañas, en representación de Subproductos Industriales, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestima el recurso nº 252/2017, en materia del impuesto sobre sociedades ["IS"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas, que reputa que forman parte del derecho estatal: (i) los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; (iii) el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

De igual modo, considera vulnerada la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017 (recurso de casación nº 194/2016 ; ES.TS.2017:3451).

3. Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia de instancia, pues:

(i) Entiende que la inadmisibilidad de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] soportado como gasto deducible tiene incidencia en el fallo, ya que de haberse admitido esa deducibilidad, se habría producido una minoración de la liquidación y de las sanciones. Añade que la tesis de la sentencia de instancia, según la cual la actora niega la deuda, al seguir discutiendo la liquidación porque ha interpuesto recurso de casación [RCA/1816/2018, que fue admitido por auto de esta Sección de 4 de junio de 2018 (ES.TS .2018.5966A)] contra la sentencia de 20 de noviembre de 2017 (ES:TSJAND:2017:17120), dictada por la propia sala y sección a quo en el recurso 806/2018 "[...] supone una vulneración de la íntima conexión existente entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, que el Tribunal Supremo en la STS 1.446/2017, de 27 de septiembre , que ha dejado patente, y la cual entendemos infringida".

(ii) Sostiene que la aplicación incorrecta de los efectos que han de predicarse de la existencia de incongruencia omisiva en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] ha incidido, directamente, en el sentido del fallo, ya que, en lugar de declarar la nulidad de la resolución del TEAR impugnada y ordenar la retroacción de actuaciones, para que dicho órgano revisor dictase una nueva resolución, entra a dictar una resolución de fondo.

(iii) Mantiene que la interpretación errónea del principio de inscripción contable recogido en el artículo 19.3 TRLIS, también ha incidido, directamente, en el sentido del fallo, ya que "[...] la Sala de Instancia se ha limitado a efectuar una valoración probatoria de la documental y pericial aportada, la cual entendemos equívoca si bien, al quedar al margen del recurso de casación las cuestiones de hecho y de valoración de la prueba, no procederemos a argumentar. Pero lo que sí ha de ser objeto de casación, por contravención de normas jurídicas, es la omisión que el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ha efectuado del alcance que ha de darse al procedimiento inspector en relación con el principio de inscripción contable. Esto es, si la Administración está obligada a valorar todos los gastos que no hayan sido contabilizados, máxime cuando el inspector actuario ha tomado en consideración parte de los mismos y otra parte no; clara muestra de arbitrariedad".

(iv) En cuanto a la vulneración del principio pro actione , se remite al Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia de instancia, indicando que en él se exige que conste expresamente la retroacción en el petitum de la demanda, a lo que añade cuanto sigue: "Si bien, ha de traerse a colación que la retroacción ya fue puesta de manifiesto en el escrito de conclusiones presentado en tiempo y forma por mi mandante, como una de las consecuencias que ha de predicarse de la existencia de incongruencia omisiva. Esta interpretación errónea del contenido de las pretensiones, a que se refiere el artículo 56 LJCA tiene incidencia en el fallo por entrar a valorar el Tribunal "a quo" el fondo del asunto el lugar de ordenar retroacción de actuaciones".

4. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por las siguientes razones:

4.1. La sentencia de instancia fija una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo, directamente contradictoria con la que han establecido otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA ]. Invoca al efecto la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de la Rioja de 14 de marzo de 2006 (recurso 428/2005; ES:TSJLR:2006:144 ), señalando que, frente al criterio de retroacción fijado en esa sentencia, la Sala a quo declara no haber lugar a la retroacción y entró a valorar el fondo del asunto. Mantiene, así, que "[...] la contradicción expuesta también se extiende a los requisitos exigidos al demandante para que la retroacción tenga lugar, ya que la Sentencia de Instancia dispone que ha de hacer

constar en el petitum de la demanda la petición de retroacción , mientras que la sentencia de contraste permite la retroacción y ello a pesar de que la parte actora del mismo, tal y como figura en su Fundamento de Derecho Segundo lo único que solicitó fue que no se declarasen ajustadas a derecho las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja".

4.2. Concorre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA , dado que en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia. La mercantil recurrente:

4.2.1. Indica que "[...] nuestro Alto Tribunal no se ha pronunciado sobre los efectos de la existencia de "incongruencia omisiva" en una Resolución de un Tribunal Económico Administrativo. Esta falta de pronunciamiento es extensiva no sólo a la posibilidad o no de retroacción, sino también a los requisitos procesales para que la retroacción tenga lugar, todo ello en conexión con los artículos 237.1 239.2 LGT y 56 LJCA ".

4.2.2. Afirma que el Tribunal Supremo no se ha pronunciado respecto de la deducibilidad como gasto de las cuotas de IVA cuya deducibilidad no está admitida, pues "[e]l único pronunciamiento similar es el contenido la STS 1.446/2017, de 27 de septiembre . En dicha Sentencia, aplicando el principio de neutralidad se permite la aplicación del principio de neutralidad en compras en B. La meritada sentencia, a pesar de haber sido acogida favorablemente por la doctrina mayoritaria, también ha provocado el rechazo de algunos autores. Ello debido al impacto que la interpretación del principio de neutralidad, ante la existencia de fraude fiscal, puede tener en las relaciones del contribuyente con la Administración. A lo anterior ha de traerse a colación que la adopción del fallo no fue unánime".

4.2.3. Argumenta que el Tribunal Supremo tampoco se ha pronunciado sobre el alcance que el principio de inscripción contable regulado en el artículo 19.3 TRLIS tiene en el seno de un procedimiento inspector, esto es, "[...] si el inspector actuario está obligado tomar en consideración no solo los ingresos no contabilizados, sino también las pérdidas, o puede prescindir de la toma de consideración de éstas últimas o es una facultad potestativa que queda a su libre arbitrio".

## **Segundo.**

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de marzo de 2019 , habiendo comparecido ambas partes, Subproductos Industriales, S.L. y la Administración General del Estado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la mercantil recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89 LJCA , apartado 1).

2. En el escrito de preparación, la parte recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas o que debieron ser observadas por la sentencia de instancia, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia discutida: (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una

doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA ]; y (ii) aplica unas normas sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ]. Con lo que se justifica suficientemente, desde una perspectiva formal, la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

## Segundo.

1. Al igual que sucedía en el citado RCA 1816/2018, interpuesto por la misma mercantil ahora recurrente y que fue admitido por el mencionado auto de 4 de junio de 2018 , la cuestión nuclear que plantea el presente recurso consiste en determinar si en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas, el principio de neutralidad recogido en 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 347, página 1) ["Directiva IVA"] obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario.

En este punto, es preciso indicar que, si bien es cierto que el recurso de casación que ahora conocemos trae causa de varias liquidaciones del IS, no lo es menos que, de una parte, la cuestión relativa a la regularización del IVA fue objeto del debate en la instancia, según se ha expuesto a lo largo de la presente resolución y, de otra, son innegables las consecuencias que la deducción del IVA proyectaría en las liquidaciones del IS.

2. La cuestión suscitada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues, como señalamos en el citado auto de 4 de junio de 2018, a juicio de esta Sección Primera , a la vista de la citada Sentencia de 27 de septiembre de 2017 (y de las dictadas posteriormente), se hace aconsejable, para formar jurisprudencia, que la Sala se pronuncie nuevamente para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio. Conviene, pues, un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre dicha cuestión en aras de la seguridad jurídica, por lo que concurre la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA/685/2017)].

3. Por otra parte, debe tenerse presente que esta Sección ya ha tenido ocasión de admitir otros recursos que plantean cuestiones sustancialmente semejantes a las del recurso que ahora conocemos. Es el caso del auto de 9 de julio de 2018 (RCA 3212/2018; ES:TS:2018:7670A) en el que, haciendo alusión a los autos de 23 de noviembre de 2017 (RCA/4153/2017; ECLI:ES:TS:2017:13012A) y 31 de enero de 2018 (RCA/ 4809/2017; ECLI:ES:TS :2018:1392 A), se cuestiona si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

De igual forma, en el RCA 1373/2019 también consideramos que también cuenta con interés casacional para la formación de la jurisprudencia determinar si el principio de íntegra regularización comprende el derecho a la deducción del IVA soportado en el supuesto de cuotas liquidadas deducibles por entregas realizadas realmente por el obligado tributario, pero declaradas por otra persona en virtud de simulación, sin ningún documento justificativo, cuando la determinación de la base imponible se llevó a cabo por estimación directa, partiendo de los datos declarados y obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras.

4. La apreciación de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las restantes alegadas por la parte recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

**Tercero.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión enunciada en el punto 1 del razonamiento jurídico precedente.

2. Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 92 y 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) ["LIVA"], en conexión con los artículos 167 , 168 y 179 de la Directiva IVA .

**Cuarto.**

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

**Quinto.**

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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 1954/2019, preparado por Subproductos Industriales, S.L, contra la sentencia de 14 de diciembre de 2018 de la Sección Cuarta, con sede en Sevilla, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso nº 252/2017 .

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

Determinar si en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas, no facturadas, el principio de neutralidad recogido en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 92 y 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en conexión con los artículos 167 , 168 y 179 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 .

4º) Publicar 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.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde  
Maria del Pilar Teso Gamella Wenceslao Francisco Olea Godoy  
Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.