



Miguel Ángel Garrido
Socio director de Garrido Abogados

Cálculo de los ingresos en Sociedades ante el descubrimiento de ventas ocultas

En el caso de comprobaciones de la Inspección de los Tributos en las que se descubren ventas ocultas resulta habitual que en la misma comprobación se descubra la existencia de compras, también ocultas, que se corresponden con ventas ocultadas por los proveedores del sujeto comprobado. Se trata de operaciones realizadas en cadena y en las que se manifiesta una ocultación premeditada de todos los sujetos económicos de las transacciones con el ánimo de defraudar tanto en la imposición directa como en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el marco de estos supuestos de hecho, el año 2020 nos ha deparado dos sentencias del Tribunal Supremo de signo claramente contradictorio, de una parte, una de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2020 y de otra, una segunda de la Sala de lo Contencioso de 17 de diciembre de 2020. En la primera, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo concluye que, para el caso de un contribuyente por el IRPF, en la determinación de las bases imponibles de este impuesto debe tomarse como referencia el importe íntegro de lo cobrado, sin deducción referida a las cuotas de IVA que se habrían devengado y que se entenderían incluidas en el precio, pues el contribuyente nunca pensó pagar dicho impuesto y hasta el momento de su descubrimiento habían pasado a engrosar el patrimonio del defraudador.

En la segunda, sin embargo, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo concluye para el caso de un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades que para la determinación de la base imponible de este impuesto debe tomarse como referencia el importe de la venta oculta descubierta -importe que debe entenderse incluido en el precio en concepto de IVA-.

Se trata de soluciones antagónicas a una misma cuestión como reconoce la Sentencia de la Sala de lo Contencioso y que distan apenas seis meses en su publicación por lo que interesa detenerse en los motivos que se exponen en esta última para justificar la discrepancia.

La Sala de lo Contencioso concluye que deben excluirse de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las cuotas de IVA que se deban considerar incluidas



en el precio para establecer una concordancia entre su doctrina reiterada sobre esta misma cuestión en el impuesto indirecto. Para ello reitera la importancia que el principio de neutralidad tiene en el IVA y la preponderancia del fondo sobre la forma que debe guiar la aplicación de un impuesto que tiene por objeto gravar el consumo y no a los empresarios.

La doctrina del Tribunal Supremo fue fijada por la sentencia de 27 de septiembre de 2017, y se ha reiterado posteriormente, estableciendo que para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que las partes hayan establecido el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) que el vendedor sea el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) que dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria. Esta doctrina es traslación de la jurisprudencia del TJUE a nuestro derecho.

La Sala de lo Contencioso concluye que esta interpretación no otorga ninguna ventaja o concesión en favor del contribuyente incumplidor, pues la situación contraria depararía que la Administración se haría con una deuda tributaria superior a la adecuada y justa que correspondería a la que habría tenido que satisfacer el consumidor final, único sujeto susceptible de ser gravado según el sistema común del IVA. De esta forma no se impone sobre el sujeto pasivo con una carga fiscal que no le incumbe y que provocaría que tuviera que afrontar con su patrimonio la deuda que la Directiva del IVA y la Ley atribuyen necesariamente, y sin excepciones, al consumidor final.



El ejercicio 2020 nos ha deparado dos sentencias del Tribunal Supremo de signo claramente contradictorio sobre este asunto

Razona, además, la Sala de lo Contencioso que la exigencia de una cuota por IVA que resultara directamente de aplicar el tipo de gravamen sobre el precio satisfecho supondría imponer una especie de sanción económica adicional a la tributaria calificada en la Ley General Tributaria ya que se haría pagar parte del impuesto a quien no es deudor del mismo. La razón de fondo de la discrepancia entre ambas Salas radica en la diferente apreciación que realizan de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova.

La Sala de lo Penal del TS sí la considera de aplicación a los supuestos de hecho que estamos analizando mientras que la Sala de lo Contencioso considera que se trata de un supuesto de hecho diferente, pues en aquella sentencia del TJUE no se discute si el IVA está o no incluido en el precio de una venta oculta, sino la forma de determinar la base imponible en un sistema de determinación de la base imponible presuntivo similar al régimen de estimación indirecta.

El TJUE concluyó que dicho sistema presuntivo era conforme al Derecho de la UE y que, por tanto, la base se podía calcular considerando los datos fácticos disponibles. No obstante, el TJUE encomendó expresamente a las autoridades nacionales que la aplicación de este tipo de sistemas de estimación de bases no podía ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA.

En base a esta matización del TJUE la Sala de lo Contencioso concluye que la doctrina correcta a considerar en la imposición directa es excluir de la base imponible el importe de aquellas cuotas de IVA que deban entenderse incluidas en las ventas ocultas porque de esta forma se evita someter a imposición cantidades que el contribuyente debe ingresar en concepto de IVA.

Por lo tanto, el año 2020 concluyó con una necesaria aclaración del Tribunal Supremo sobre su doctrina en materia de cálculo de cuotas en ventas ocultas que había parecido ser modificada por la doctrina de la Sala de lo Penal.