



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: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 7239/2016,**  
**ATS 1860/2017,**  
**STS 3451/2017**

## **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 efectivo (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, Tulicã 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, página1), 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, Tulicä y Plavoïn, 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, Tulicä 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, Tulicä 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 [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 Aardappelenbelaarplaats, 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) [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) [34 STJUE].

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 [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) [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 [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 [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 [41 y 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 acta 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 que le resultan extraños, puesto que una cosa es exigir la necesaria coordinación y coherencia normativa entre los distintos órdenes jurídicos que conviven, y otra sustituir la estructura normativa del sistema impositivo nacional propio y el particular de una concreta figura impositiva, por el europeo adaptado a las necesidades y objetivos que se pretenden alcanzar con el mismo y que se desarrolla y resulta aplicable en el ámbito competencial que le corresponde, y no en otros que le resultan extraños y cuya homogenización, como es la imposición directa, y ya hemos apuntado sólo puede venir por la aplicación de las libertades fundamentales reconocidas en el Derecho originario.

## 2. Sobre la interpretación del art. 78.Uno de la Ley 37/1992 .

Dos consideraciones:

Una. No estoy de acuerdo con las consecuencias jurídicas a efectos de determinar la base imponible del IVA que se extractan en nuestra sentencia derivada de la doctrina de la STJUE de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, no, desde luego, sin matices. La doctrina que se recoge en esta sentencia no llega a las consecuencias que afirma la Sala, siendo en todo caso necesario haber entrado a analizar nuestro sistema nacional, de suerte que se comprobara si al vendedor en caso de que no se haya aplicado el IVA en la operación sujeta -sin entrar por ahora en el alcance de las conductas evasivas o elusivas- podía o no recuperar el IVA soportado. Lo que resultaba determinante.

Dos. No puede sostenerse que los supuestos de hecho de la Sentencia europea y de la nuestra, sean los mismos. No me parece tan claro que la doctrina que extrae esta Sala de la Sentencia europea sea aplicable a los supuestos en los que existe un abuso de derecho mediante conductas elusorias o evasivas, tal y como ocurre en el caso que nos ocupa, y sin embargo no parece acontecer en el caso rumano en el que se indica solamente que: «La Sra. Tulică# y el Sr. Plavo<sup>o</sup>in celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince contratos entre 2007 y 2009. En la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Tulică# y el Sr. Plavo<sup>o</sup>in no dispusieron nada respecto del IVA. Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Tulică# y por el Sr. Plavo<sup>o</sup>in presentaba las características de una actividad económica». Como se dirá no resulta intrascendente que las operaciones sujetas sobre las que no se gira el IVA se hayan realizado con un propósito fraudulento evasivo, pues entran en juego entonces principios encontrados, haciendo necesario establecer límites y prevalencias.

A mi entender los hechos que analiza y enjuicia el TJUE no se recogen con la suficiente claridad en la sentencia citada; parecer que comparten las partes como así expresaron en el acto de la Vista.

Recordemos la duda del tribunal rumano:

«27 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, habida cuenta de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA , si cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el proveedor de dicho bien es el deudor del IVA por la operación gravada, debe considerarse que el precio pactado ya incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a dicho precio.

28 De los autos que obran ante el Tribunal de Justicia se desprende que los demandantes en el litigio principal, vendedores de bienes inmuebles, son los deudores del IVA devengado por las operaciones sujetas que realizaron. De dichos autos también se desprende que las partes en los contratos de que se trata en el litigio principal no dispusieron nada sobre el IVA cuando fijaron el precio de los bienes inmuebles objeto de venta. En cambio, el órgano jurisdiccional nacional no ha facilitado información alguna sobre si tales vendedores disponen o no, en virtud del Derecho nacional, de la posibilidad de recuperar de los adquirentes, además del precio pactado, el IVA exigido por la Administración Tributaria».

Del contenido de la sentencia no puede determinarse si se producía un supuesto de ocultación, tal y como acontece en el caso que nos ocupa; a primera vista, y no se poseen más datos, se desprende que las ventas de los inmuebles se celebraron mediante contratos y que en estos no se dispuso nada sobre el IVA, no parece que fueran contratos ocultos y con la intención de evitar el pago del IVA; en el supuesto que nos ocupa está claro que las operaciones de venta de pescado se ocultaron, y sólo se conocieron por la intervención de la Administración Tributaria, un caso evidente de ocultación con la finalidad de eludir el impuesto, subvirtiendo con ello el propio sistema del IVA, y obteniendo, evidentemente, una ventaja competitiva respecto del resto de profesionales de la actividad que hicieron frente al pago del IVA.



Sea como fuese, lo cierto es que en la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 no se analizó la incidencia de una conducta de ocultación elusiva, y simplemente se dejó dicho que los Estados miembros pueden establecer mecanismos de lucha contra el fraude dentro de los límites que se señalan en la propia sentencia y que luego se transcribirán. Surgiendo la duda sobre el resultado de la posible colisión entre los principios y reglas conformadores del IVA y los principios fundamentales de la UE, que luego se concretaran. Lo cual parecía exigir al menos el planteamiento de una cuestión prejudicial.

### **3. Sobre la posibilidad reconocida al vendedor en la Ley 37/1992 de recuperar del comprador el IVA exigido por la Administración Tributaria. Dudas, en todo caso, que harían necesario plantear la cuestión prejudicial.**

La Sentencia recaída en los presentes auto habla de acto aclarado, «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 Plavo<sup>o</sup>in, cuyo pronunciamiento puede entenderse constitutivo de "acto aclarado"», lo que en modo alguno comparto, no ya por lo dicho sobre las dudas de a qué supuestos de hecho es de aplicación la citada doctrina, sino porque es evidente que permanece la incertidumbre porque, a mi entender, la Sala llega a una conclusión que no se corresponde, no al menos sin matices, con la doctrina de la citada sentencia europea.

Dice nuestra sentencia: «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». Conclusión que, sin perjuicio de lo que se dirá más adelante, a los efectos de sentar la doctrina correcta se realiza especulativamente, como si la sentencia europea respondiera con carácter general y sin distinción de los supuestos en los que no se gira el IVA, esto es, sin distinguir entre supuestos en los que no se incluye el IVA por considerar de buena fe las partes intervinientes que la operación no está sujeta, de aquellos otros en los que media conductas elusorias o evasivas. Lo que a mi entender en absoluto está claro en la sentencia europea, lo que ya de por sí apareja que no pueda hablarse de acto aclarado.

Concluye nuestra sentencia en los siguientes términos: «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». Lo que nos lleva a sentar esta doctrina: «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 Plavo<sup>o</sup>in, 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».

Recordemos los términos de la Sentencia de 7 de noviembre de 2013. Dice esta:

«32 A este respecto, cabe recordar que de los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de IVA 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.

33 Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva 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, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. 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).

34 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, antes citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, apartado 21).



35 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.

36 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).

37 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.

39 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el Derecho rumano ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar, de los adquirentes, el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria.

41 En la medida en que el Gobierno rumano sostiene que una regla como la controvertida en el litigio principal tiene como efecto evitar las irregularidades, cabe señalar 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 está obligado a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, apartado 25 y la jurisprudencia citada).

42 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 de la presente sentencia».

Como se ha señalado la interpretación que establece la Sala es la 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», lo cual atendiendo a los términos de la sentencia europea si no se introduce matices puede crear confusión, pues la respuesta que dio el TJUE fue:

«43 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva IVA, en particular sus artículos 73 y 78, deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria».

La Sala mayoritariamente entiende que esta doctrina es aplicable en cualquier caso, medie o no ocultación. Mientras que entiendo que resulta indispensable distinguir entre los distintos supuestos, pues las consecuencias pudieran ser distintas, o al menos se presentan dudas suficientes como para la precisión que a continuación se hace, y, en todo caso, plantear cuestión prejudicial.

En el caso concreto que nos ocupa, resulta evidente que existe ocultación. No aparece claro que así acontezca en el supuesto que analiza la sentencia del TJUE.

Si distinguimos ambos supuestos y aplicamos la legislación española, la Sala afirma que «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 89.2º 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».

Esto es en el supuesto concreto que se analiza no es posible la recuperación, por impedirlo lo dispuesto en el art. 89.Tres.2 de la LIVA , «Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude». Y al efecto establece la doctrina vista en la que no se distingue entre los distintos tipos de conductas, al entender que la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 comprende también los supuestos en los que media estas conductas fraudulentas, o mejor dicho al entender que se está describiendo en la compra de los inmuebles una conducta fraudulenta (lo que a mi entender es una conclusión meramente especulativa, pues no existen datos en el relato realizado en la sentencia europea para dicha conclusión).

Sin embargo, nuestro sistema sí permite la recuperación en aquellos casos en los que no medie conductas fraudulentas. Lo cual conlleva que el caso concreto en el que se establece la doctrina resulte esencial.

En la sentencia del TJUE se resuelve sobre contratos de compraventa celebrados en los que no contemplan el IVA, lo determinante para considerarlo o no incluido en el precio pactado el IVA es que se pueda o no recuperar por el vendedor. Pues bien, en nuestra legislación, conforme a la normativa nacional, arts. 88.4 y 89. Uno y Dos de la LIVA , ningún inconveniente existiría para que el vendedor lo recupere, dentro del plazo establecido; cosa distinta es que en una regularización concreta hubiera transcurrido el plazo desde el devengo, lo cual daría lugar a un problema interpretativo sobre la persistencia o no del derecho de recuperar cuando la regularización se produce habiendo transcurrido el plazo correspondiente, no sobre la determinación de la base imponible, en tanto que se cumple la condición de que el sistema nacional permite la recuperación por el vendedor, o, al menos se suscitan dudas como para plantear cuestión prejudicial, esto es, si sería suficiente una cláusula general que permita la recuperación o esta debe ser factible en todo caso cuando se produce la regulación por las autoridades fiscales y ha transcurrido el citado plazo . Valga de ejemplo el caso de que si el devengo se hubiera producido dentro del año a la fecha de la regularización, no existiría duda de que el vendedor podría expedir factura y repercutir el IVA al comprador, en cuyo caso la base imponible sería el precio pagado, al que se añadiría el IVA.

En definitiva, nuestro sistema con carácter general sí admite la recuperación. En todo caso, no se admitiría en el supuesto de mediar fraude, como dice nuestra sentencia y se correspondería con el caso concreto que nos ocupa, pero establece una doctrina general, siguiendo la doctrina emanada del TJUE, sin distinción, al entender que dicha doctrina comprende todos los supuestos, incluido también cuando medió fraude, lo que a mi entender resulta harto dudoso como se ha explicado por no ser lo suficientemente clara la sentencia del TJUE sobre los hechos acaecidos; véase que sobre el particular se limita a afirmar la sentencia 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 está obligado a adoptar tales medidas»... «tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido».

Por todo ello considero que el desarrollo argumental en la sentencia, ante las dudas que suscita la sentencia del TJUE, debió ser el siguiente:

1. Analizar nuestra legislación a la luz de la doctrina que con carácter general sienta la sentencia del TJUE, para concluir que con carácter general si se establece mecanismos de recuperación cuando no se giró el IVA correctamente.
2. Analizar si la cláusula general es suficiente, o hay que acudir a cada caso concreto y ver si aún transcurrido los plazos legalmente dispuestos para la recuperación, es posible esta y de no serlo si se cumple la doctrina de la sentencia del TJUE (punto este que al ser distinto al que nos ocupa sólo cabría hacerlo *obiter dicta* ).
3. Descender al caso concreto, supuesto de ocultación fraudulenta, y al constatar que no cabe la recuperación, en estos casos excepcionando la norma general de recuperación, plantear cuestión prejudicial para comprobar si la doctrina de la sentencia del TJUE es aplicable a estos supuestos fraudulentos, y si de serlo las cláusulas antifraudulentas prevista en la legislación española van más allá de lo necesario en relación al propio IVA y en consideración de su enfrentamiento con principios fundamentales. Lo que lleva al siguiente punto.

#### **4. Sobre las operaciones ocultas y la necesidad en todo caso de plantear cuestión prejudicial.**



Aún de admitirse, que no es el caso por las razones dichas, la tesis mayoritaria, también deberíamos de haber planteado cuestión prejudicial.

Ya se ha indicado que estamos ante un supuesto de ocultación, se pretende obviar la carga fiscal y para ello se realizan operaciones de compraventa opacas, propias de la economía sumergida de gravísimas consecuencias sociales y económicas cuando se convierten en prácticas generalizadas, y que, entre los muchos problemas y riesgos que produce, no es menor el de la perjudicar a principios fundacionales de la Unión europea, tales como libre mercado y libre competencia. Baste recordar que los últimos datos recopilados por la Fundación Europea para la Mejora de las Condiciones de Vida y de Trabajo (EUROFOUND), el tamaño promedio de la economía sumergida en la Unión Europea es del 18,4% respecto al PIB. Repudia el propio sentido común una interpretación, como la realizada por la Sala, que beneficie y promocióne prácticas propias de la economía sumergida que distorsiona la libre competencia y el mercado único cuando en definitiva se está permitiendo una ventaja competitiva a los defraudadores.

La sentencia europea que analizamos recoge que:

«En la medida en que el Gobierno rumano sostiene que una regla como la controvertida en el litigio principal tiene como efecto evitar las irregularidades, cabe señalar 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 está obligado a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10 , apartado 25 y la jurisprudencia citada).

42 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 de la presente sentencia». Esto es, la idea básica es gravar sólo al consumidor final.

Pues bien, la cuestión que debió plantearse la Sala es hasta donde llegan los límites del citado principio, y en concreto, porque ese era el problema que nos ocupaba, si para determinar la base imponible del impuesto, primero del IVA y luego trasladado el Impuesto sobre sociedades, debía entenderse o no comprendido el IVA en el precio total percibido por el vendedor. Entre otras cosas porque dicho objetivo básico, que se viabiliza mediante el derecho a repercutir del sujeto pasivo, no convierte a dicho derecho en absoluto y de inexorable cumplimiento, ya hemos visto el ejemplo de los arts. 88 y 89 LIVA , de suerte que puede perjudicarse tanto por motivos formales como materiales, haciendo que en definitiva el impuesto no llegue a recaer sobre el consumidor final.

Ya hemos indicado como desde el Derecho Europeo una conducta de ocultación, de evasión fiscal, no tiene el mismo alcance desde la perspectiva del IVA o del Impuesto sobre sociedades. Prescindimos de este, aunque ya se dejó claro que el objeto del recurso consistía en determinar la base imponible de este impuesto y no del IVA. No es cuestión de insistir porque se ha intentado aclarar esta cuestión, por lo tanto procede buscar los límites a los que llega el principio básico de que se grave al consumidor.

Ciertamente el art. 89.Tres.2 de la LIVA , en cuanto no permite la recuperación por el vendedor, impide el cumplimiento del principio de que el gravamen recaiga sobre el consumidor; la consecuencia en lo que ahora interesa es que al efecto se entienda incluido en el precio satisfecho el IVA. Desde mi punto de vista, por las razones apuntadas, esta consecuencia conlleva el quebranto de principios fundamentales del Derecho de la Unión Europea, en concreto el de libre competencia y libre mercado, arts. 101 y ss. del TFUE , en tanto que se distorsiona ambos al procurar una ventaja competitiva a los defraudadores, como resulta obvio.

Pues bien ya en la sentencia de 3 de diciembre de 1974, Van Binsbergen, C-33/74 , se vino a reconocer con carácter general que el Derecho de la Unión no puede ser alegado de forma fraudulenta, reconociéndose en la sentencia Emsland-Starke, C-110/99 la prohibición del abuso del derecho como principio inherente al ordenamiento de la Unión europea. Desde mi punto de vista en una operación de ocultación, en la que se pretende evitar totalmente el pago del IVA en provecho de los intervinientes, resulta abusivo pretender ampararse en dicho objetivo del IVA de que recaiga sobre el consumidor cuando se produce realmente una reducción del propio impuesto al entenderse comprendido el IVA en el precio.

En el IVA se considera abusiva la conducta cuando la finalidad esencial de la operación consiste en obtener una ventaja fiscal contraria a la normativa del tributo, sin que quepa a los Estados miembros establecer mecanismos antiabuso que pudiera afectar a los objetivos del impuesto, pero de igual manera como así lo expresa el TJUE, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos en un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva.



En definitiva, las colisiones que se pudieran producir entre el Derecho original y el derivado, y entre los objetivos y principios aplicables, fundamentalmente cuando estamos ante conductas claramente abusivas, eran razones más que suficientes para plantear una cuestión prejudicial.

#### **5. Sobre la necesidad de plantear la cuestión prejudicial.**

Cabe recordar la previsión contenida en el art. 267.3 del TFUE sobre el deber de plantear cuestión prejudicial por el órgano judicial cuya resolución no sea susceptible de ulterior recurso, aunque en última instancia corresponda exclusivamente al órgano judicial competente apreciar la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia.

Además ya desde la sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit C.238/81, se debilita dicho deber cuando estamos en presencia de la teoría del acto claro, como así ha entendido esta Sala en la sentencia al considerar que estamos en presencia de un acto aclarado.

Con todo, y como expongo, las dudas que se me suscitan, al menos en parte, versan sobre un juicio negativo de validez de las normas del IVA, objetivo de que recaiga sobre el consumidor en supuestos de abusos, respecto de principios y libertades fundamentales, como las expuestas, lo que debería de haber conllevado el planteamiento de la cuestión, pues es un juicio que sin duda corresponde al TJUE. Por lo que, tal y como propuse, hubiera sido conveniente el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Jose Antonio Montero Fernandez Jose Diaz Delgado

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.