

# El TS determina que cuando la Administración descubre operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado incluye el IVA para fijar la base imponible

[Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2017, rec. núm. 194/2016](#)

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

## EXTRACTO

El TS en la Sentencia de 27 de septiembre de 2017 fija criterio en relación con la determinación de la base imponible del IVA cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones no declaradas por el sujeto pasivo, que había participado en operaciones de fraude o prácticas abusivas. La cuestión que se plantea es si en el precio fijado debe o no incluirse la cuota de IVA, considerando el TS que, a la vista de la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulică y Plavoin, debe entenderse que el precio pactado entre las partes incluye el IVA.

En tanto que la liquidación recurrida era por el impuesto sobre sociedades, estima el TS que la anterior conclusión debe incidir en la determinación de la base imponible de este impuesto y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se hayan impuesto.

En este comentario de la sentencia del TS se analizan estos criterios, teniendo en cuenta esencialmente la jurisprudencia del TJUE y la incidencia que las prácticas abusivas o fraudulentas tienen en el ejercicio de la facultad comprobadora de la Administración tributaria.

---

## I. SUPUESTO DE HECHO

### 1. ANTECEDENTES DE LA SENTENCIA COMENTADA RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso, Sección 2.<sup>a</sup>, de 27 de septiembre de 2017, recurso de casación 194/2016 (NFJ068186)<sup>1</sup>, revisa y casa (anulándola en la parte controvertida en el recurso de casación) la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia, Sala de lo Contencioso, Sede A Coruña, Sección 4.<sup>a</sup>, de fecha 11 de octubre de 2016, recurso 15739/2015, que había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 17 de septiembre de 2015. El acto revisado son las liquidaciones y sanciones dictadas por la Inspección de los Tributos relativas al impuesto sobre sociedades (IS), ejercicios 2007 a 2010, si bien la controversia planteada (el motivo casacional admitido por el TS) incide directamente en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), más concretamente en la determinación de la base imponible cuando es la Inspección de los Tributos la que descubre operaciones ocultas sujetas al impuesto no facturadas, debiendo entenderse que en el precio pactado por las partes por dichas operaciones está incluida la cuota de IVA.

No constan todos los antecedentes de hecho en la sentencia, si bien se deduce esencialmente de la delimitación del objeto del proceso, y de la sentencia recurrida, que la Inspección de los Tributos inició un procedimiento de comprobación por el IS (nada se indica en la sentencia del TS si se inició también por IVA, siendo esta una cuestión que resultaría trascendental pues su

---

<sup>1</sup> Con posterioridad a la redacción de este comentario se han publicado las Sentencias del TS de fecha 19 de febrero de 2018, recursos de casación 192/2016 (NFJ069767) (liquidación por IRPF), 195/2016 (NFJ069770) y 198/2016 (liquidaciones por IVA); de 20 de febrero de 2018, recurso de casación 196/2016 (liquidación por IVA); y de 26 de febrero de 2018, recurso de casación 112/2017 (liquidación por IVA). Las situaciones examinadas derivan de la misma regularización efectuada por la Administración tributaria en Galicia, planteándose idéntica problemática y cuestión a resolver. Por ello, en todas las sentencias citadas se indica por el órgano jurisdiccional lo siguiente: «esta cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en la Sentencia de 27 de septiembre de 2017 (RCA/194/2016; ES:TS:2017:3451) en un asunto idéntico al actual, en el que las partes han formulado alegaciones de igual contenido que las aquí presentadas. Bastará, por tanto, con reiterar ahora los mismos argumentos».

Aun cuando no se ha publicado el recurso por la liquidación por IVA (Auto de admisión de 15 de marzo de 2017, al que posteriormente se aludirá) relativo a la entidad que interpuso el recurso de casación 194/2016 por sociedades, el TS ha conformado un cuerpo jurisprudencial relativo a la cuestión planteada. Al tratarse de resoluciones idénticas, los comentarios efectuados respecto del recurso 194/2016 pueden hacerse extensivos al resto de las sentencias dictadas en fechas recientes.

desconocimiento impide abarcar el marco adecuado para la resolución del conflicto, sobre todo teniendo en cuenta las conclusiones a las que llega el órgano jurisdiccional, sobre las cuales tendría una clara incidencia la regularización por IVA, aunque posteriormente incidiremos en esto), descubriendo documentación que permitió regularizar al destapar la existencia de ventas de pescado no declaradas. Por las descargas de pescado en los locales de una cooperativa, donde se celebraban las subastas, se producían dos entregas, una realizada horas antes de la subasta y otra en la misma subasta, lo que se dedujo de la contabilidad o facturación en «B» de la cooperativa.

La Inspección de los Tributos incrementó la base imponible del IS por las ventas contabilizadas en «B», hechas de común acuerdo entre la cooperativa y los pescadores, considerando que dichas ventas no podían entenderse realizadas con IVA (incluido dentro del precio total), por lo que el citado incremento se realizó por el importe total de las ventas en «B».

Esta conclusión fue ratificada tanto por el TEAR como por el TSJ, quien consideró que al tratarse de ventas contabilizadas en «B», situadas al margen de la legalidad tributaria por voluntad de las partes, no se podía entender incluido en el precio de dichas ventas el IVA, que permitiese su deducción o compensación, y no podía ser tenido en cuenta su importe a los efectos de la determinación de las bases imponibles en la imposición directa.

Debe hacerse constar que el TSJ resuelve el recurso contencioso interpuesto por la entidad interesada por remisión a unas Sentencias dictadas por este mismo órgano con fecha 18 de julio de 2016 (cita cuatro recursos 15687/2015, 15700/2015, 15767/2015 y 15792/2015, si bien en esa misma fecha se dictaron más sobre el mismo asunto, como son los recursos 15655/2015 y 15680/2015), lo que da mayor trascendencia a las conclusiones alcanzadas por la sentencia que se comenta, puesto que la regularización efectuada por la Administración tributaria afectó a un gran número de pescadores (así, se indica en la sentencia del TSJ que 147 armadores reconocieron en actas de conformidad la realidad documentada en la facturación en «B», al margen de quienes firmaron en disconformidad).

Es importante reseñar que quedaba constreñido el recurso de casación, y para ello debe indicarse que el Auto de admisión de la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS (de fecha 8 de marzo de 2017, rec. núm. 194/2016 –NFJ068188–), de las diez infracciones que según la parte recurrente presentaban interés casacional, rechazó nueve de ellas (relativas a cuestiones procedimentales, a la determinación de la base imponible y a la prueba), manteniendo como única cuestión que presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia el «determinar si el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoin, asuntos acumulados C-249 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 IVA, a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto». Así pues, el auto de admisión, aun tratándose de unas liquidaciones y sanciones por el IS, centra la controversia al IVA, ciñendo la misma no solo a la interpretación de los preceptos que cita, sino a la que

hace una concreta sentencia del TJUE en relación con los artículos 74 y 78 de la Directiva IVA, lo que seguramente condicionó en buena medida la conclusión alcanzada por el órgano jurisdiccional.

## 2. ANTECEDENTES EN RELACIÓN CON LA REGULARIZACIÓN POR EL IVA

Dada la importancia de la doctrina que el TS fija en la sentencia que se comenta, es necesario hacer referencia a las vicisitudes procesales que la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos por IVA ha sufrido.

El *iter* procesal ha sido idéntico al que se ha expuesto para la liquidación por el IS. De esta manera, la Inspección de los Tributos regularizó tanto por el IS como por el IVA idéntica situación. También el acto de liquidación por el IVA fue recurrido ante el TEAR de Galicia, que desestimó la reclamación económico-administrativa por Resolución de 30 de julio de 2015. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Galicia, fue desestimado por Sentencia de 28 de septiembre de 2016 (rec. núm. 15669/2015) con idénticos fundamentos a los expresados para la liquidación por el IS. Contra la misma se interpuso recurso de casación por la entidad interesada y por Auto de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 193/2016 –NFJ069654–) se admitió por el mismo motivo el expresado para el recurso contra la liquidación por IS, inadmitiéndose los nueve restantes motivos alegados por la recurrente.

Aun cuando las impugnaciones de ambas liquidaciones han seguido caminos paralelos, a la fecha en que se elabora este comentario, todavía no se ha dictado sentencia en relación con el recurso de casación admitido por esta liquidación por IVA.

## II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

### 1. EXPOSICIÓN DE LA FUNDAMENTACIÓN DEL TS

Pueden diferenciarse cuatro apartados en la fundamentación que da el TS en la sentencia comentada. Acota, en primer lugar, el estudio de la cuestión al transcribir lo expresado por el TJUE en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, reiterando lo señalado por este órgano jurisdiccional en los párrafos 33 a 40, que pueden sintetizarse en los siguientes criterios interpretativos, tras exponer el principio básico del sistema común del IVA (la aplicación al comercio de bienes y servicios de un impuesto general sobre el consumo proporcional al precio de estos) y la regla general sobre determinación de la base imponible (está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realiza la entrega o presta el servicio obtiene o va a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero):

- El IVA no debe estar incluido en la base imponible, conforme al artículo 78, letra a), de la Directiva IVA.

- Consiste la base imponible en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo, constituyendo un valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (lo que constituye un criterio reiterado del TJUE).
- Esta regla debe aplicarse de acuerdo con el principio de que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final.
- Cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como 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.
- Este enfoque infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.
- Frente a esta situación, 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.
- Una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, lo que 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.

El TS extrae de esta jurisprudencia comunitaria la siguiente conclusión: como órgano jurisdiccional nacional, le corresponde comprobar si nuestro Derecho ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria y si resulta que no es posible, colige que «la Directiva 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 la base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas».

A este análisis dedica una escueta y trascendental segunda parte de la fundamentación de la sentencia, ya que de ella deriva la doctrina que aprueba. Con base en las dos circunstancias que se acaban de apuntar trasladadas al supuesto que examina (en las compraventas no se hizo mención del IVA y la vendedora no tiene posibilidad de recuperar el IVA al concurrir los requisitos del art. 89.Tres.2.º de la LIVA que impiden la rectificación de las cuotas repercutidas), concluye que la doctrina sustentada por el TJUE es aplicable a este caso en tanto la norma nacional no posibilita la recuperación del IVA exigido por la Administración.

Dedica una tercera parte a desmontar la argumentación ofrecida por la Administración del Estado en relación con la no aplicación de la doctrina fijada por el TJUE al caso concreto en el que existe fraude cometido por el obligado tributario frente a la Hacienda Pública. En su exposición el TS alcanza importantes conclusiones que pueden extrapolarse a todo supuesto regularizado por la Inspección de los Tributos:

- La doctrina fijada por el 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 contra-prestación satisfecha por el consumidor.
- El TJUE, en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, 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, ya que como señala el órgano jurisdiccional comunitario «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».
- Para el TS, las medidas contra el fraude que un Estado miembro puede adoptar tienen como límite el respeto al sistema y principio básico del IVA que consiste en que grave al consumidor. Ello resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las circunstancias antes señaladas, que reitera: las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención del IVA; el vendedor 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.

La cuarta y última parte de la fundamentación de la sentencia la dedica el TS a reflejar la incidencia de la interpretación anterior en la determinación de la base imponible del IS. Para ello realiza una primera consideración sobre la posibilidad de trasladar la tesis anterior a ámbitos impositivos distintos del IVA, partiendo de que puede «no resultar inicialmente explicable» considerar implícito en el precio una cuota de IVA que no se menciona en la compraventa (queriendo ignorar esta obligación y ocultar a la Administración este hecho) cuando ello «resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones». Justifica sin embargo el TS la traslación en los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, considerando la naturaleza específica del IVA.

Por ello, la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA debe incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IS y, subsidiariamente, en la base de las sanciones derivadas a imponer.

Tras exponer la regla general de determinación de la base imponible en el IS, concluye que, 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 esta a efectos de 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 este». Esto es, el precio de las compraventas regularizadas por la Inspección de los Tributos 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.

## 2. VOTO PARTICULAR A LA SENTENCIA DE DOS MAGISTRADOS

Aun cuando sabemos que la infracción de jurisprudencia no puede fundarse en la cita de jurisprudencia superada, ni en la doctrina contenida en un voto particular (entre otras, Sentencia del TS de 14 de noviembre de 2017, rec. cas. 3185/2016 –NFJ068809–), es importante destacar la existencia de un voto particular al que se adhiere otro magistrado. La discrepancia se funda en las siguientes razones, que se exponen sintetizadamente:

- La errónea delimitación del objeto del recurso, al considerar que el objeto del debate es la determinación de la base imponible del IS, en un caso concreto, que además reviste unas características excepcionales por la conducta de los contratantes, debiendo estarse a los principios y reglas de la legislación nacional, atender al caso concreto en el que existe una palmaria ocultación, y en todo caso examinar de qué manera el resultado al que se llegue en un tributo puede trasladarse a otro, pues no necesaria e inexorablemente debe producirse este hecho.
- Sobre la interpretación del artículo 78.Uno, los magistrados que firman el voto particular consideran que la doctrina del TJUE en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 no llega a las consecuencias que afirma la Sala; y no puede sostenerse que los supuestos de hecho de dicha resolución y la sentencia del TS sean los mismos, esencialmente por el hecho de la ocultación.
- Sobre la posibilidad reconocida al vendedor en la LIVA de recuperar del comprador el IVA exigido por la Administración tributaria, albergan dudas, en todo caso, que harían necesario plantear la cuestión prejudicial. Enlazan los magistrados esta razón con la anterior, en cuanto que nuestro sistema interno permite la recuperación en aquellos casos en los que no medien conductas fraudulentas, lo que conlleva que el caso concreto en el que se establece la doctrina resulte esencial. Esto es, debió plantearse cuestión prejudicial para comprobar si la doctrina de la sentencia del TJUE alcanzaba también a supuestos fraudulentos, y si de serlo las cláusulas antifraudulentas previstas en la legislación española van más allá de lo necesario en relación con el propio IVA.
- Con apoyo en la jurisprudencia del TJUE que se cita, mantienen que 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. Si bien los Estados miembros no pueden establecer mecanismos antiabuso que puedan afectar a los objetivos del impuesto, de igual manera la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos son un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA.

## III. COMENTARIO CRÍTICO

Varios son los pronunciamientos del TS que merecen ser analizados, por lo que se examinarán de manera individualizada.

## 1. LA TEORÍA DE LOS «ACTOS CLAROS» O «ACTOS ACLARADOS»

La delimitación del objeto del recurso se hace en el auto de admisión y a él se ciñe el órgano jurisdiccional de manera estricta: la interpretación que el TJUE hace de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013. Indudablemente el recurrente alega la aplicación de la misma, sin referirse a otra u otras resoluciones del mismo órgano jurisdiccional; y el TS en la sentencia comentada fija la controversia a resolver precisamente en ello, sin ampliar o conocer del resto de la doctrina del TJUE, aun cuando no queda vinculado por el parecer expresado por el TJUE en una única resolución, pues el problema a resolver es más amplio. Por ello, el marco en el que se encuadra la cuestión casacional no comprende toda la problemática que debería ser resuelta con base en el análisis de los distintos supuestos que pueden plantearse.

Respecto de esta sentencia del TJUE, llama la atención que el TS considere que dicho pronunciamiento «puede entenderse constitutivo de acto aclarado».

Entre otros casos, cuando un órgano jurisdiccional (este concepto no es el vigente en cada Estado miembro, sino que es definido por el TJUE, entre otras en Sentencia de 30 de junio de 1966, asunto C-61/65, Vaassen-Göbbels; y para el supuesto concreto de España en Sentencias de 16 de julio de 1992, asunto C-67/91, AEB; de 1 de abril de 1993, asuntos C-260/91 y C-261/91, Diversint; y de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa –NFJ008483–; reconociendo tanto al Tribunal de Defensa de la Competencia, como a los Tribunales Económico-Administrativos como órganos encuadrados dentro de este concepto a efectos del artículo 177 del Tratado; actual art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) albergue dudas sobre una norma comunitaria o la adecuación de una norma interna con la comunitaria, tiene en su mano la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al TJUE. Esta posibilidad se convierte en obligación cuando la decisión del órgano jurisdiccional nacional no es susceptible de ulterior recurso judicial.

Sin embargo, esta obligación se ve equilibrada por la doctrina del «acto claro» o «acto aclarado», que fijó el TJUE, esencialmente en las Sentencias de 27 de marzo de 1963, asuntos acumulados 28/62, 29/62 y 30/62, Da Costa en Schaake; y de 6 de octubre de 1982, asunto C-283/81, Cilfit. Señaló el TJUE que si bien el último párrafo del artículo 177 del Tratado de la CEE (actual art. 267, párrafo tercero, del TFUE) obliga, sin restricción alguna, a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno, a someter al Tribunal de Justicia toda cuestión de interpretación suscitada ante los mismos, la doctrina interpretativa sentada por el TJUE puede, no obstante, privar a dicha obligación de su causa y vaciarla así de contenido, que ocurre, en especial, «cuando la cuestión planteada es materialmente idéntica a una que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo»; y los mismos efectos en relación con la obligación anterior pueden derivar de la jurisprudencia ya asentada del TJUE que «hubiera resuelto la cuestión de derecho de que se trata, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que dieron lugar a dicha jurisprudencia, incluso en defecto de una estricta identidad de las cuestiones debatidas».

Ahora bien, frente a estas declaraciones en las que se asienta la doctrina del «acto claro» o «acto aclarado», el TJUE recuerda que los órganos jurisdiccionales «conservan plena libertad para someter la cuestión» al TJUE, «si lo consideran oportuno».

Una tercera posibilidad, derivada de esta doctrina del «acto claro», se da a los órganos jurisdiccionales para no interponer una cuestión de prejudicialidad, en función de la que «la correcta aplicación del derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión suscitada». No obstante, ello impone que el órgano jurisdiccional nacional, antes de concluir que se da esta situación, analice o llegue a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros, así como al TJUE, y solo si concurren estas condiciones (analizadas en la forma que fija el tribunal en las sentencias citadas) puede abstenerse el órgano jurisdiccional nacional de someter la cuestión al TJUE y resolver bajo su propia responsabilidad.

Pues bien, el TS llega a la convicción de que la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 es plenamente aplicable al supuesto que examina, sin género de duda alguna, estimando de esta forma que las circunstancias concurrentes en los supuestos examinados por una y otra resolución son idénticos o análogos; o bien que la interpretación efectuada por el TJUE no deja lugar a dudas del ámbito de aplicación.

Esto es precisamente lo que plantea controversia al examinar ambas resoluciones, la del TS y la del TJUE (que son puestas de manifiesto también por el voto particular). Resulta determinante una circunstancia que no se plantea en la resolución del TJUE y sí en la del TS; en la conducta de los obligados tributarios a los que afecta la primera se desconoce si concurren elementos que puedan calificarla como de práctica abusiva o de fraude (nada se dice de ello en la exposición de los litigios principales y cuestión prejudicial, siendo un elemento que, de haberse producido, el órgano jurisdiccional que plantea la cuestión debería haberla hecho constar pues a la vista de la doctrina del TJUE, como seguidamente se expondrá, resulta ser un parámetro trascendente que se ha tenido en cuenta en numerosas ocasiones para tomar la decisión por el TJUE).

Sin embargo, en la conducta del obligado tributario de la resolución nacional sí concurre esta circunstancia, pues la descripción de los hechos no deja lugar a duda alguna, derivado también de la imposición de las sanciones que son confirmadas por el órgano jurisdiccional que resuelve el recurso contencioso-administrativo. No se duda de la existencia de operaciones en «B» o de facturación en «B», como tampoco que no se contabilizaron ni se declararon en las autoliquidaciones correspondientes.

Estamos ante un caso análogo a los analizados por el propio TJUE (así en Sentencia de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, *Astone –NFJ063399–*), calificado por este órgano como el «caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto» (la falta de presentación de la declaración de IVA o de ocultación de operaciones, la falta de llevanza de la contabilidad o no reflejo de operaciones, que permitan la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas; a lo que debe-

mos añadir, en el supuesto que se examina, la falta de repercusión del impuesto, la ocultación deliberada o la falta de ingreso de la cuota devengada).

## 2. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: INCLUSIÓN DE LA CUOTA EN EL PRECIO. DOCTRINA DEL TJUE

No es la primera ocasión en que el TJUE se pronuncia sobre la inclusión en el precio de una operación de la cuota del IVA. Así lo hace en la Sentencia de 24 de octubre de 2013, asunto C-440/12, Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (NFJ052363). Tampoco en este caso se plantea si la conducta del sujeto pasivo es fraudulenta, si bien en este supuesto es muy evidente que no lo era, pues se trataba de determinar la base imponible en máquinas tragaperras con premios limitados cumulativamente, teniendo en cuenta que la contraprestación realmente percibida por la persona que explotaba las máquinas estaba supeditada a las obligaciones imperativamente establecidas por la ley, estando constituida solo por la parte de las apuestas que puede quedarse el empresario propietario de las máquinas. Para el TJUE, únicamente integran la base imponible los ingresos de caja netos, esto es, los ingresos de caja minorados por el IVA devengado, de forma tal que la base imponible a efectos del IVA solo incluye los ingresos efectivamente obtenidos por quien explota las máquinas recreativas. Considera además (a diferencia de cuando existe fraude), que los consumidores finales pagaron efectivamente el IVA devengado, resultante de aplicar el tipo legal del IVA a la caja neta, en su condición de base imponible.

Reiteramos que en este supuesto es evidente la ausencia de maquinación fraudulenta, práctica abusiva o fraude por parte del sujeto pasivo, y al igual que en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, el TJUE no trabaja sobre la hipótesis de la existencia de este tipo de conducta en el obligado tributario.

Sin embargo, el TS expresa de manera indubitada en la sentencia que ahora se comenta que la aplicación de la doctrina del TJUE no está condicionada a que se 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. Ello es así pero por cuanto, como se ha expuesto, ante el TJUE en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 no se plantea esta dicotomía, lo que de por sí sería ya una circunstancia suficiente para plantear una cuestión de prejudicialidad que permita aclarar esta cuestión, si el TS considerara que no existe doctrina del TJUE que recoja esta circunstancia de manera expresa.

¿Existe algún supuesto en que el TJUE se haya pronunciado expresamente sobre el artículo 73 de la Directiva IVA cuando el sujeto pasivo ha incurrido en una conducta fraudulenta? La contestación viene dada por la Sentencia del TJUE de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova (NFJ064099), en la que la Administración tributaria descubre ventas no declaradas ni contabilizadas por el sujeto pasivo, determinando la base imponible del precio fijado por los proveedores y añadiendo un margen a los precios de las entregas de los bienes en función de los precios que el sujeto pasivo solía aplicar a los productos, análogo, por tanto, a nuestro sistema de determinación indirecta de bases imponibles. Sobre ello aplica la Administración tributaria el

tipo impositivo y exige el ingreso de la cuota, cuestionándose si esta forma de determinar la base imponible (se reitera que en dicho importe no está incluido el precio) es correcta o se desvía de la norma general prevista en el artículo 73 de la directiva si con ello se persigue prevenir el fraude y conseguir la determinación de la base imponible lo más fiable posible para las operaciones.

Parte el TJUE de un principio esencial: la falta de llevanza de una contabilidad que permita la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas pueden impedir la correcta recaudación del IVA y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA, por lo que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal (reitera lo expuesto en Sentencias anteriores de 7 de diciembre de 2010, asunto C-285/09, R –NFJ040955–; y de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone –NFJ063399–). El comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, como la ocultación de entregas de bienes o prestaciones de servicios e ingresos (recuerda por tanto al supuesto examinado por el TS) no puede impedir la recaudación del IVA, permitiendo a los Estados miembros adoptar medidas que si bien no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación y evitar el fraude ni cuestionar el principio de neutralidad, sí permiten que los Estados miembros adopten las medidas para determinar la deuda fiscal y la base imponible más próxima a la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo en función de los datos de que disponga la Administración (¿no es en este sentido razonable considerar que el precio fijado de esta manera es precisamente la base imponible y que en el mismo no está incluida la cuota cuando las partes han fijado un precio de las operaciones a sabiendas de que no estaba incluida la cuota de IVA?). Añade el TJUE que debe considerarse correcta una normativa nacional que persigue determinar la base imponible más próxima a la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (la base imponible, sin inclusión de cuota alguna, dado que las partes fijaron el precio teniendo conocimiento de que en la operatoria que instrumentaban estaban defraudando a la Hacienda Pública) en los casos en que no es posible recabar datos objetivos debido al comportamiento fraudulento.

En definitiva, el TJUE, ante la concurrencia de la conducta fraudulenta, no se plantea en absoluto la posibilidad de que en el precio fijado por la Administración se encuentre incluida la cuota de IVA, a diferencia de las Sentencias de 24 de octubre de 2013 y de 7 de noviembre de 2013, en las que no se planteó en absoluto la posible existencia de una conducta fraudulenta. De esta manera, el TJUE confirma y da por válida la actuación administrativa que determina el precio de la operación, la hace coincidir con la base imponible y sobre ella aplica el tipo impositivo, exigiendo como deuda tributaria esta cuota, sin que la misma disminuya el precio previamente fijado por la Administración.

Finalmente, el TJUE alude a la posible infracción del principio de neutralidad en relación con situaciones en las que el sujeto pasivo incurre en una conducta fraudulenta, recordando que, conforme a una reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad, en virtud del cual el legislador plasma para el IVA el principio general de igualdad de trato, no puede ser invocado válidamente por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude (si no puede ser invocado por este sujeto pasivo, tampoco podrá hacerlo un órgano nacional administrativo o revisor en situaciones en la que existan conductas fraudulentas); de forma tal que los sujetos pasivos que

hayan cometido un fraude fiscal (consistente como señala el TJUE, y que es análogo al examinado por el TS, en ocultar operaciones impositivas e ingresos relativos a las mismas) no se hallan en situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Como tampoco estos sujetos pasivos pueden invocar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en la situación que examinamos (una reiterada jurisprudencia del TJUE así lo señala, desde la Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-400/98, Breitsohl –NFJ009297–; hasta la de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens –NFJ068631–).

### 3. PRÁCTICAS ABUSIVAS, FRAUDE Y TEORÍA DEL CONOCIMIENTO COMO CAUSAS EXCLUYENTES DE POSIBLES BENEFICIOS

No solo en materia de base imponible se ha pronunciado el TJUE en relación con prácticas de fraude, sino que lo ha aplicado a variadas situaciones que afectan, en general, a todos los elementos de la relación jurídico-tributaria.

El principio de prohibición de prácticas abusivas no constituye una norma establecida por una directiva, sino que encuentra su fundamento en la jurisprudencia reiterada del TJUE, según la cual, por una parte, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, y, por otra, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos. De esta manera, este principio presenta un carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión; aplicándose igualmente al ámbito del IVA, de forma que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, sin que este principio esté sometido a una exigencia de transposición, como lo están las disposiciones de la directiva (entre otras, Sentencias de 11 de octubre de 1977, asunto C-125/76, Cremer; de 3 de marzo de 1993, asunto C-8/92, General Milk Products; de 12 de mayo de 1998, asunto C-367/96, Kefalas y otros; de 23 de marzo de 2000, asunto C-373/97, Diamantis; de 14 de diciembre de 2000, asunto C-110/99, Emsland-Stärke –NFJ045382–; de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H –NFJ019066–; de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–; de 4 de junio de 2009, asunto C-158/08, Pometon –NFJ069653–; de 15 de octubre de 2009, asunto C-101/08, Audiolux y otros –NCJ050536–; y de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens –NFJ068631–). Dicho de otra forma, la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–; y de 22 de mayo de 2008, asunto C-162/07, Amplisientifica y Amplifin –NFJ028749–).

Por lo que respecta al principio de neutralidad, principio por el que el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato, ya se ha indicado en el párrafo anterior la posición del TJUE en relación con prácticas abusivas del sujeto pasivo.

En lo referente a la invocación de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, en una consolidada jurisprudencia se ha indicado que un sujeto pasivo que ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho de manera abusiva o fraudulenta no puede invocar estos principios para oponerse a la denegación del derecho de que se trate en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas (entre otras, Sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-400/98, Britsohl –NFJ009297–; y de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–). Los límites a la aplicación de estos principios, esencialmente el de confianza legítima, vuelven a analizarse en la reciente Sentencia de 21 de febrero de 2018, asunto C-628/16, Kreuzmayr (NFJ069651).

Además, ha precisado el TJUE que la jurisprudencia anterior resulta aplicable no solo a supuestos de prácticas abusivas, sino que comprende también los casos de fraude (Sentencias de 18 de diciembre de 2014, asuntos C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Schoenimport Italmoda Marinao Previti y otros –NFJ056730–; y de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens –NFJ068631–).

Pues bien, el TJUE ha aplicado esta teoría por ejemplo a exenciones, señalando que la prohibición de prácticas abusivas o de fraude pueden oponerse a un sujeto pasivo para denegarle, en particular, el derecho a la exención del IVA (sentencias citadas en el párrafo anterior); operaciones intracomunitarias (Sentencia de 22 de abril de 2010, asuntos C-536/08 y C-539/08, Facet Trading BV –NFJ037919–); base imponible (Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service –NFJ027402–); deducciones, impidiendo el ejercicio de este derecho (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–; de 21 de febrero de 2006, asunto C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation –NFJ021864–; y de 6 de julio de 2006, asuntos C-439/04 y C-440/04, Kittel –NFJ022972–); o al cumplimiento de requisitos materiales y formales (Sentencia de 21 de junio de 2012, asunto C-80/11 y C-142/11, Mahageben –NFJ047391–; y de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone –NFJ063399–).

Aun cuando en el supuesto examinado por el TS no se alude a la denominada «teoría del conocimiento», ni resulta de aplicación en cuanto el sujeto pasivo participó activamente en las operaciones fraudulentas, debe advertirse que el TJUE ha extendido la doctrina anterior a aquellos supuestos en que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, por lo que por este motivo debe ser considerado participante en dicho fraude, al margen de si obtiene o no un beneficio (entre otras, Sentencias de 6 de julio de 2006, asuntos C-439/04 y 440/04, Kittel –NFJ022972–; de 7 de diciembre de 2010, asunto C-285/09, R –NFJ040955–; de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11, Gábor Tóth –NFJ048083–; de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik Eood –NFJ049266–; de 21 de noviembre de 2013, asunto C-494/12, Dixons Retail PLC –NFJ0052649–; de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, SC Factorie SRL –NFJ053403–; o de 18 de diciembre de 2014, asuntos C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Schoenimport Italmoda –NFJ056730–).

Todo lo anterior lleva nuevamente a que, de no haber considerado la aplicación de estos principios al supuesto que examina (la conjunción de esta jurisprudencia junto con la apuntada en el párrafo anterior podría conllevar una conclusión diferente), hubiera sido conveniente

plantear la cuestión de prejudicialidad al TJUE a fin de resolver de manera definitiva la cuestión de si la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 es aplicable también cuando concurre una práctica abusiva o fraude cometido por el sujeto pasivo, habiéndose determinado un precio por las partes en el que, de manera consciente y con ánimo defraudatorio, eludían el pago del impuesto a la Hacienda Pública.

#### 4. POSIBILIDAD O NO DE RECUPERAR EL IMPUESTO POSTERIORMENTE EXIGIDO POR LA ADMINISTRACIÓN

Se ha indicado que el TJUE, con base en la Directiva IVA, permite a los Estados miembros establecer medidas que garanticen la correcta recaudación y eviten el fraude, con respeto a los principios de neutralidad, así como al de proporcionalidad.

El TS en la sentencia comentada, como uno de los argumentos para considerar integrado en el precio la cuota de IVA, señala que se constata que «la norma aplicable no posibilita la recuperación del impuesto posteriormente exigido por la Administración» al sujeto pasivo. Esto es, como consecuencia de la regularización administrativa, el sujeto pasivo no puede repercutir al destinatario de sus operaciones, con base en lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la LIVA.

Aun cuando en la sentencia no se especifica por qué no se puede recuperar la cuota, hemos de entender que es del conjunto de las medidas que sobre repercusión del impuesto se establecen en ambos preceptos. La cuestión a plantear es si estas reglas se ajustan al derecho de la Unión, concretamente a la directiva y los criterios interpretativos del TJUE, esencialmente a la imposibilidad de repercutir o de rectificar la repercusión efectuada cuando existe una conducta fraudulenta, con especial incidencia respecto del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA, en virtud del cual se impide la repercusión o su rectificación cuando sea la Administración tributaria la que pone de manifiesto, a través de la correspondiente liquidación, cuotas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo. El precepto fue modificado por la Ley 22/2013 (con vigencia a partir de 1 de enero de 2014) para introducir el marco en que esta imposibilidad de repercusión tiene su aplicación: cuando 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.

Indudablemente la conducta del sujeto pasivo del supuesto examinado por el TS incurre en esta circunstancia, como se ha comentado anteriormente. Por ello, si el órgano jurisdiccional consideraba que las medidas recogidas en estos preceptos de la ley, esencialmente esta regla, no se ajustaba a la directiva o tenía dudas sobre su aplicación, debió tener en cuenta los efectos del derecho comunitario para impedir la aplicación de una norma contraria al mismo en perjuicio del ciudadano (efecto vertical inverso prohibido por el derecho comunitario) o plantear una cuestión de prejudicialidad, sobre todo considerando lo señalado por el TJUE y plantear si una medida como la recogida por el legislador nacional se ajusta a los parámetros fijados por este órgano jurisdiccional de la Unión.

Ahora bien, no está de más recordar la evolución que ha tenido la redacción del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA. Con anterioridad a la redacción dada por Ley 22/1993 se exigía que la conducta del sujeto pasivo repercutidor fuera merecedora de sanción tributaria. La modificación vino motivada por el procedimiento de infracción número 2010/4095 abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España (cerrado el 28 de marzo de 2014) como consecuencia de la contravención, en opinión de aquella, del referido precepto respecto a la interpretación que de la Directiva IVA había realizado el TJUE (entre otras y en el ámbito de la rectificación las Sentencias del TJUE de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98, *Smeink & Cofreth y Strobel* –NFJ010199–; y de 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05, *Albert Collée* –NFJ026419–; a las que debemos añadir las Sentencias de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, *Genius Holding* –NFJ000686–; de 11 de junio de 1998, asunto C-361/96, *Grandes sources d’eaux minérales françaises* –NFJ006216–; y de 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou* y otros, C-78/02 a C-80/02 –NFJ015616–).

De acuerdo con el conjunto de esta jurisprudencia corresponde a los Estados miembro determinar, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe. En otro caso, las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos previstos en la directiva, por lo que no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (en este sentido se ha señalado que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal).

Únicamente puede impedirse la rectificación del impuesto, en estos supuestos, cuando la Administración acredite que por parte del sujeto pasivo hubo la existencia de intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio, introduciendo nuestro legislador interno la doctrina comunitaria de la teoría del conocimiento. Todo ello fundado en el principio de neutralidad que informa de la totalidad del impuesto (y de la doctrina fijada por el TJUE en relación con este principio y su aplicación en los supuestos en los que concurren conductas de fraude o prácticas abusivas).

Como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Resolución de 22 de febrero de 2018, R. G. 3028/2014 –NFJ069650–) la aplicación de esta doctrina así como de la regla de no rectificación de la repercusión prevista en el artículo 89.Tres.2.º de la LIVA requerirá de un análisis individualizado de cada supuesto, a la vista esencialmente de los hechos puestos de manifiesto por la Administración tributaria en las liquidaciones por ella dictadas; llegando a puntualizar que no puede equipararse sin más la simple negligencia (en la que puede fundamentar la Administración tributaria la imposición de una sanción) con la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 89.Tres.2.º, puesto que lo que debe apreciarse para impedir la repercusión o su rectificación es que el 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, concepto distinto del de mera negligencia.

Si bien es cierto que en el momento en que se practicó la liquidación por parte de la Administración tributaria estaba vigente la anterior redacción del precepto, sin embargo a la fecha de firmeza de la misma con la sentencia dictada por el TS (ya se ha indicado que todavía no se ha dictado la sentencia resolutoria del recurso referido a la liquidación por IVA) la redacción del precepto a aplicar es la vigente, por lo que hubiera sido razonable resolver en la forma expuesta anteriormente.

## 5. INCIDENCIA DE LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 78.UNO DE LA LIVA EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IS

Una vez que el TS fija que la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA, en el sentido expuesto en la sentencia, considera que debe incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IS, ya que el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto, con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto, y sin IVA para las del IS y sus sanciones derivadas.

La conclusión alcanzada para el IVA la lleva el TS a sus últimas consecuencias en relación con el IS, partiendo de la premisa de que el IVA no es un ingreso que integre la renta de la sociedad.

Dos cuestiones se plantean al respecto. La primera es precisamente que el objeto del recurso no era otro que la delimitación de la base imponible en el IS, y no en el IVA, lo que no parece que sea el objeto del recurso, en tanto se establece doctrina sobre el artículo 78.Uno de la LIVA y no sobre el precepto regulador de la base imponible en el IS. De ello deriva la segunda de las cuestiones, la posibilidad de trasladar sin más la interpretación efectuada en materia de IVA al IS.

Si bien a la inversa, el TJUE ha sido muy claro en la traslación de reglas o normas reguladoras de la imposición directa hacia la imposición indirecta. Así, en la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank –NFJ021920–, en relación con la aplicación de una norma relativa a la imposición directa (el Convenio de la OCDE), referida a la delimitación de establecimiento permanente en la imposición directa, es claro y contundente no entrando tan siquiera a conocer si la interpretación efectuada por la norma de la imposición directa tiene similitudes con la de la imposición indirecta (ni tan siquiera entra a conocer de las consideraciones planteadas por el abogado general en las conclusiones presentadas con fecha 29 de septiembre de 2005 en el asunto C-210/04): declara carente de pertinencia la norma, en cuanto se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos (hay que señalar que esta interpretación hizo modificar los criterios mantenidos por la doctrina administrativa, esencialmente el TEAC, lo que se aprecia, entre otras, en las Resoluciones de 24 de noviembre de 2016, R. G. 6140/2013; o las de 24 de mayo de 2017, R. G. 130/2014, y R. G. 5835/2013 (NFJ066753).

Si bien estamos ante la situación inversa, no debe desconocerse que lo que trasciende es precisamente la armonización existente en materia de IVA en el ámbito de la Unión, frente a la imposición directa que pertenece a la soberanía de los Estados miembro, como indica el abogado general del TJUE en las conclusiones citadas anteriormente.

Precisamente ello nos lleva a puntualizar que las reglas de determinación de la base imponible en uno y otro impuesto difieren de manera notable, por lo que debe cuestionarse esta traslación de reglas desde la imposición indirecta a la directa; o lo que es lo mismo, el apoyo jurídico para determinar la base imponible en el IS no puede recaer sin más en la determinación de la base imponible del IVA.

Basta una lectura de los artículos 78 y 79 de la LIVA y de los preceptos del IS, reguladores de la base imponible, para concluir que estamos ante impuestos claramente diferenciados por su base imponible, que no es coincidente en muchos casos, no ya solo porque en el IVA se determina operación por operación, mientras que en el IS la base imponible está constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores (art. 10 de la Ley 27/2014). Y ello es así no solo en la regla general de determinación de la base imponible del IVA, prevista en el artículo 78 de su ley reguladora respecto de la que hay discrepancias con respecto a la imposición directa (las partidas a incluir o excluir de la base imponible en el IVA no son coincidentes en múltiples ocasiones con la imposición directa, piénsese, por ejemplo, en los intereses, o en las indemnizaciones, etc.), sino también en cuanto a la fijación de la base imponible en las reglas especiales del artículo 79. Operaciones sin contraprestación económica, autoconsumos de bienes, operaciones múltiples por precio único, autoconsumos de servicios, operaciones vinculadas, etc., tienen un tratamiento distinto en uno y otro impuesto.

Porque una nueva cuestión que se suscita es si esta tesis mantenida por el TS se aplica exclusivamente cuando determinemos la base imponible conforme al artículo 78 de la LIVA, o también cuando estemos ante las reglas especiales del artículo 79. De la redacción de la sentencia no parece excluirse estos supuestos, lo que a buen seguro puede dar lugar a una problemática compleja y difícil de resolver, llevando la situación a una cierta inseguridad jurídica.

Es cierto que la cuota del IVA es concretada por la aplicación del tipo correspondiente sobre la base imponible fijada conforme a las reglas de la LIVA y esta cuota no varía aun cuando la base imponible de la operación a efectos del IS sea distinto (lo que ocurre en numerosas ocasiones en los supuestos anteriormente citados). Pero, siguiendo la tesis del TS podrían darse supuestos que chocan frontalmente con las reglas de determinación de la base imponible en el IS. Por ejemplo, en los casos fijados en el artículo 16 de la LIS, la base imponible puede diferir de la del IVA. Si la determinación de la base imponible en uno y otro impuesto es distinto, ¿cómo puede minorarse la del IS como consecuencia de que la cuota minorará el precio fijado en el IVA? Así en el caso de una operación no declarada en la que concurre vinculación entre las partes, en el IVA solo se fija la base imponible en función del valor de mercado si concurre una de las tres circunstancias que cita el artículo 79.Cinco de la LIVA, mientras que en el IS las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Pues bien, de aplicar la tesis del TS, aun cuando en el IVA se valorara también por el valor de mercado (para cuya fijación no se siguen las reglas de la imposición directa, y aun cuando el art. 79.Cinco alude de manera supletoria a su aplicación ello debe ser cuestionado por no ajustarse a la Directiva IVA), en el precio fijado se incluirá la cuota, por lo que esta minorará el precio, que ya no será coincidente con el valor de mercado respecto del IS.

## 6. TESIS MANTENIDA POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA DEL TEAC Y EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TS

La sentencia del TS que se comenta pone en entredicho y anula la tesis que hasta ahora había mantenido el TEAC en esta materia (su doctrina vincula a toda la Administración tributaria conforme señala el art. 239.6 de la LGT quedando sujetos a la jurisprudencia que fija el TS tanto los órganos económico-administrativos como los de aplicación de los tributos), quien había distinguido en función de la existencia de prácticas abusivas o fraude en cada uno de los supuestos que examinaba.

Así, en la Resolución de 17 de marzo de 2015 (R. G. 7068/2013 –NFJ057801–) el TEAC, en tanto en la conducta del sujeto pasivo no había existido la concurrencia de las circunstancias citadas, distingue en función de si el sujeto pasivo puede o no recuperar del destinatario el IVA que gravaba las operaciones. Se trataba de una sociedad privada que prestaba servicios a una Administración pública, no habiéndose repercutido el impuesto. Tras una comprobación tributaria, se considera que las operaciones estaban sujetas a IVA, planteándose en la vía económico-administrativa si en el precio pactado estaba o no incluida la cuota impositiva. Como se indica, el TEAC, con base en la jurisprudencia del TJUE citada, llega a la conclusión (se reitera que no se había reconocido en ningún momento la existencia de las circunstancias de prácticas abusivas o fraudulentas) de que cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA, el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada y 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.

Por el contrario, en la Resolución de 20 de julio de 2017 (R. G. 6626/2013 –NFJ069652–) el TEAC considera que no cabe aplicar las conclusiones de la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, y determina que en el precio fijado no puede considerarse que se incluya la cuota de IVA, por cuanto el supuesto que se examina es claramente contrario al que se estudia en la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, pues en este no se habla de la existencia de ningún fraude o práctica abusiva, al contrario de lo que ocurre en el supuesto revisado por el TEAC. Todo ello considerando que el propio TJUE reconoce que los Estados miembros son competentes para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude, reconociendo así que el artículo 89.Tres.2.º de la LIVA tiene amparo tanto en la Directiva IVA como en la jurisprudencia del TJUE, sin que ello infrinja el principio de neutralidad, señalando expresamente que puede quebrar este principio en los casos en que un sujeto pasivo no haya actuado de buena fe y haya participado en un fraude.