

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07350/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **15/07/2025**

Asunto:

IVA. Base imponible. Inclusión del IVA en el importe de la contraprestación recibida por entregas regularizadas como no exentas realizadas en el marco de una operatoria claramente defraudatoria. Art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA.

Criterio:

En aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en los que el sujeto pasivo ha declarado y facturado unas operaciones como exentas, y más tarde, a través de las correspondientes liquidaciones, la Administración tributaria ponga de manifiesto que tales operaciones no son exentas, sino que las mismas han devengado unas cuotas de IVA en el marco de una operatoria claramente defraudatoria, y exija tales cuotas devengadas y no repercutidas de ese sujeto pasivo, que no podrá rectificarlas para recuperarlas de sus adquirentes porque lo impide el art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA, deberá considerarse que los importes percibidos por el sujeto pasivo por tales operaciones incluyen el IVA (IVA incluido).

Unificación de Criterio.

NOTA: Relacionado con criterio jurisprudencial STS de 27/09/ 2017, recurso de casación 194/2016; STS de 19/02/2018, dictadas en los rec.casac. nºs 192/2016, 198/2016 y 195/2016; STS de 26/02/2018, rec.casac. nº 112/2017; STS de 20/02/2018, rec.casac. nº196/2016; STS de 12/03/2018, rec.casac. nº165/2016; STS de 15/03/2018, rec.casac. nº 151/2016; y STS de 16/07/2020, rec.casac. 1816/2018; STJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-249/2012 y C-250/2012, Tulica y STJUE de 1-7-2021 Asunto C-521/19; y resoluciones TEAC de 18/09/2018 (RG 8979/2015) y de 20/07/2022 (RG 7638/2020).

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

25.1

88.1

89.3.2

92.1

Conceptos:

Base imponible

Entrega de bienes

Exenciones

Fraude

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Operaciones interiores

Operaciones intracomunitarias

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-07350-2024-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 18/04/2024, recaída en las reclamaciones nºs. 08-07988-2023 y acumuladas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 24 de octubre de 2024 fue remitido a este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director de Inspección el anterior 15/07/2024 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 18/04/2024, recaída en las reclamaciones nºs. 08-07988-2023 y acumuladas, en su día interpuestas por la sociedad X, SLU (y a la que en adelante nos referiremos simplemente como la "sociedad X", o "la entidad" o "la interesada" o "la parte"), frente a un acto de liquidación y a un acuerdo sancionador dictados a su cargo por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, atinentes a la tributación por el I.V.A. (Régimen de grupo de entidades) en los períodos de enero de 2018 a diciembre de 2020 del Grupo IVA MMM/08 (el adelante "el Grupo"), del que la sociedad X es la dominante y representante ante la Administración, y del que, en calidad de dependiente, forma parte la sociedad Y, S.A.U. (en adelante "la dependiente").

SEGUNDO.- La entidad presentó declaraciones-autoliquidaciones agregadas (Modelos 353) atinentes a la tributación por el I.V.A. (Régimen de grupo de entidades) en los períodos de enero de 2018 a diciembre de 2020 del Grupo IVA OMMM/08, a las que incorporó las magnitudes que entendió procedentes.

TERCERO.- La Dependencia Regional de Inspección de Cataluña inició el 01/02/2022 cerca de la entidad unas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación para comprobar dicha obligación y períodos tributarios; actuaciones de carácter parcial pues su objeto se iba a limitar, como se terminó limitando, a <Regularizar los efectos a nivel de grupo de IVA de la comprobación parcial realizada en "la dependiente"- que consiste en comprobar la correcta tributación de las entregas a operadores portugueses>.

En concreto, las que iban a comprobarse eran las declaradas como entregas intracomunitarias a Portugal que la dependiente habría realizado a dos operadores portugueses (las sociedades ABC y DEF) de productos al por mayor consistentes en: bebidas refrescantes, cervezas, otras bebidas alcohólicas y productos de droguería; productos cuyo transporte corría a cargo de esos dos operadores portugueses.

Como fruto de esas actuaciones, la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña terminó dictando el 21/06/2023 a cargo del Grupo un acto de liquidación provisional con la que le practicó una regularización y unas liquidaciones, que consistieron en considerar que aquellas entregas de bienes (bebidas refrescantes, cervezas, otras bebidas alcohólicas y productos de droguería), que el Grupo había declarado como operaciones sujetas y exentas, al haberlas efectuado la dependiente para los operadores portugueses ABC y DEF, habían sido en realidad unas operaciones sujetas y no exentas del IVA español; conclusión a la que Inspección llegó tras una valoración conjunta y razonada de todos los hechos y pruebas obtenidas, al no haber quedado acreditado el efectivo transporte de tales mercancías a Portugal ni la recepción de las mismas por las sociedades portuguesas ABC y DEF, incumpléndose el requisito necesario para considerar dichas ventas como entregas intracomunitarias de bienes exentas, por lo que debían calificarse, y se calificaron, como entregas interiores sujetas y no exentas del I.V.A. español. En el expediente no consta quién o quiénes fueron las personas o entidades que habían terminado recibiendo aquellos productos al por mayor (bebidas refrescantes, cervezas, otras bebidas alcohólicas y productos de droguería) remitidos por la dependiente.

En esa regularización la Inspección consideró que la contraprestación percibida por tales entregas interiores no incluía el IVA (contraprestación IVA excluido), incrementando con sus importes las B.I.'s del I.V.A. devengado de las declaraciones-autoliquidaciones mensuales agregadas presentadas por la dominante de aquellos períodos.

Las cuotas liquidadas por la Inspección ascendieron a 967.473,29 euros.

Por otra parte, con causa en las conductas así regularizadas, y tras haber instruido y resuelto un **expediente sancionador**, la Inspección Regional de Cataluña consideró que la dependiente debería haber sabido que participaba en un fraude del I.V.A., por ello y, atendiendo a las circunstancias de su conducta, le impuso a ella -a la "dependiente"- las sanciones que entendió procedentes por la comisión, a título de culpa, de las infracciones tipificadas en los arts. 191.1 y 195.1 de la Ley 58/2003.

CUARTO.- Frente a esas liquidaciones y a esas sanciones, el Grupo interpuso seis **reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Cataluña**, que les dio a las mismas los nºs: 08-07988-2023 y otros cinco.

Reclamaciones que, tras acumularlas, ese T.E.A.R. las estimó en parte mediante una resolución de 18/04/20243; una estimación en parte que alcanzó tanto a las liquidaciones del principal como a las sanciones impuestas.

El porqué, a pesar de apreciar la concurrencia de la exigible culpabilidad en las conductas regularizadas, se estimaron en parte las reclamaciones interpuestas frente a las sanciones, no tiene aquí relevancia.

No así lo relativo a la estimación en parte de las reclamaciones frente a las liquidaciones del principal, pues ello es lo que ha sido objeto del recurso extraordinario que nos ocupa, estimación parcial de esas reclamaciones atinentes al principal cuya motivación el T.E.A.R. de Cataluña incorporó al Fundamento de Derecho noveno de su resolución:

<< NOVENO.- Ahora bien, que el sujeto pasivo hubiese conocido o debiera haber conocido que participaba en un fraude fiscal en IVA tiene incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto devengado.

El art. 78. Cuatro de la Ley del IVA dispone:

"... "

Sobre esta cuestión se pronunció el TJUE en sentencia de 07/11/2023 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12). Según dispone la misma, 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.

Tal criterio se recogió por el TEAC en resoluciones de 17/03/2015 nº. 00/01265/2014 y 00/07068/2013. Y en sentencia de 19/02/2018 (rec n. 92/2016), el Tribunal Supremo fijó la siguiente doctrina:

"Para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria."

De no haberse expedido factura, el sujeto pasivo cuenta con el plazo general para repercutir, previsto en el artículo 88. Cuatro de la Ley del Impuesto: una año desde la fecha del devengo. De haberse expedido factura, se podría acudir al procedimiento de rectificación del IVA repercutido previsto en el artículo 89, al permitirlo su apartado dos; y, para ello, se contaría con un plazo de cuatro años desde la fecha del devengo. Ahora bien, la aplicación de este último procedimiento queda vetado a los supuestos señalados en el apartado Tres que, en redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, rezaba:

"... "

El número 2º de este precepto fue modificado por Ley 22/2013 de Presupuestos Generales del Estado para dar cumplimiento a lo previsto en su Exposición de motivos, que reconoce la necesidad de adecuar la Ley a la Directiva comunitaria en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del TJUE, de la que constituye un ejemplo el asunto C-BO/11 Mahagében Kft. Se suprimió así la vinculación entre el derecho a la deducción de la cuota resultante de la rectificación y la circunstancia de que el sujeto pasivo no haya sido sancionado previamente, quedando redactado del siguiente modo:

"... "

Así, confirmadas en el fundamento anterior las conclusiones alcanzadas por el órgano de aplicación de los tributos, -"la dependiente"- no se encuentra en posición de poder recuperar el Impuesto que debía haber repercutido y, como refiere la sentencia del TJUE, la contraprestación percibida debe entenderse "IVA incluido".

Procede anular la liquidación impugnada para que sea sustituida por otra que considere que la contraprestación percibida por -"la dependiente"- lo fue "IVA incluido". >

QUINTO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Cataluña, el **Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T.** interpuso el 15/07/2024 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones y la solicitud siguientes:

<<< Este Centro directivo discrepa de la aplicación de la jurisprudencia y doctrina referida por el TEAR, y sostiene que la regularización practicada por la Inspección es conforme a derecho, por los motivos que se exponen a continuación.

En particular, se considera aplicable la doctrina del Tribunal Supremo recogida en su reciente sentencia de 18 de marzo de 2024 (rec. caso 3834/2022).

*Como se ha indicado en párrafos anteriores, la doctrina del Tribunal Supremo fijada en la **sentencia de 19 de febrero de 2018**, recogiendo la jurisprudencia europea (por todas, ST JUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos C-249/2012 y C-250/2012, Tulica) establecía las circunstancias que han de concurrir para considerar incluido el IVA en el precio pactado y, si bien un requisito es que el vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración (requisito que concurre en este caso), también se exige como requisito **que las partes hayan establecido el precio del bien sin ninguna mención al IVA. Este último requisito no se cumple**, las operaciones controvertidas se habían declarado sujetas y exentas de IVA, el precio acordado por las partes era la base imponible del impuesto, quedando ésta fijada, sin perjuicio de que no resulte IVA a ingresar dado que la operación se declaró exenta.*

Distintos son los supuestos enjuiciados por el TJUE (donde no se había sujetado la operación a IVA sino a otro impuesto indirecto) y por el Tribunal Supremo (donde no se habían gravado las operaciones por IVA al tratarse de operaciones ocultas no declaradas), donde las operaciones no tributaron en su origen por IVA y, por tanto, no se había fijado previamente la base imponible del IVA.

No se aplicaría, por tanto, el criterio de IVA incluido de las SST JUE de 7 de noviembre de 2013 (asunto C-249/12 y 250-12 Tulica) y de 1 de julio de 2021 (asunto C-521/19) ni las SSTs para el mismo tipo de supuesto, de 27 de septiembre de 2017 (rec

y de 1 de junio de 2021 (casos 0 02/19), ni las SSTs, para el mismo tipo de supuesto, de 27 de septiembre de 2017 (rec. 194/2016), de 19 de febrero de 2018 (rec. 195/2016 y 198/2016) y de 17 de diciembre de 2020 (rec. 1373/2019). El elemento que determina la no aplicación del criterio de IVA incluido de estas sentencias es, que en dichos supuestos no se hacía referencia alguna al IVA (tanto en el caso de la ST JUE, asunto Tulica, como en los supuestos de ventas ocultas sobre los que se pronuncia el Tribunal Supremo) mientras que, en este supuesto, sí se hace referencia al IVA, habiendo sido declarada la operación inicialmente como exenta y habiendo sido determinada la base imponible del IVA.

En consecuencia, como recogió el acuerdo de liquidación, es procedente **la repercusión del impuesto** y la rectificación de las cuotas repercutidas al vendedor de los bienes **sobre la contraprestación percibida, sin perjuicio de que no pueda trasladarse la repercusión del impuesto a los compradores por resultar de aplicación el artículo 89.Tres.2º de la LIVA.**

Esta conclusión es alcanzada por el **Tribunal Supremo**, en su reciente **sentencia de 18 de marzo de 2024 (rec. caso 3834/2022)**, para un supuesto similar, que resulta aplicable al caso que aquí se cuestiona.

El supuesto de hecho sobre el que se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de marzo de 2024 comprende un contribuyente que realiza operaciones sujetas al IVA y emite las correspondientes facturas simplificadas en las que se repercute el impuesto. En el ejercicio 2015 había aplicado a la base imponible correspondiente a la prestación de los servicios de "beach club" el tipo general del 21 % Y el tipo reducido del 10% a la base imponible correspondiente a la actividad de restauración desarrollada en la terraza.

La Administración tributaria consideró que la actividad de restauración realizada en la terraza tenía la consideración de "servicios mixtos de hostelería", calificación que impedía la aplicación del tipo de gravamen reducido del 10% Y resultando de aplicación el tipo general del 21 %. A tal efecto, se mantiene el importe de la base imponible declarada y se aplica el tipo general para obtener la cuota debida, resultando que la suma de la base imponible considerada y la cuota del impuesto regularizada supera el importe efectivamente percibido por el sujeto pasivo del IVA.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en [...] "Determinar, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89. Tres. 1º de la Ley del IVA, si resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido o si debe entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto calculada al tipo general."

El Tribunal Supremo confirma la sentencia impugnada y, en consecuencia, la liquidación practicada por la Inspección. El Tribunal indica que **no existe discrepancia en la base imponible entre las partes ni estamos en un supuesto de modificación de la misma. La base imponible es la misma tanto si se aplica erróneamente un determinado tipo de gravamen como cuando en el marco de unas actuaciones inspectoras se llega a la conclusión de que el tipo que procede aplicar es más elevado.** El importe de la contraprestación es el mismo porque el consumo gravable es el mismo. **Lo que se produce, en este supuesto, es un error al calcular el tipo de gravamen, pero no en la determinación de la base imponible.**

En relación con la rectificación de las cuotas repercutidas, el Tribunal recoge que, dado que los destinatarios son consumidores finales, se trata de un supuesto de elevación del tipo aplicable y la determinación inicial de las cuotas repercutidas por parte del prestador ha sido incorrecta, **resultando aplicable lo dispuesto en el artículo 89.Tres.1º de la LIVA**, que determina la prohibición de la rectificación de la repercusión al alza cuando concurren tres circunstancias: (i) la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, (ii) implique un aumento de las cuotas repercutidas y (iii) los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales.

Señala además que **la incorrecta determinación de las cuotas repercutidas, "sin embargo no dispensa a dicho prestador de efectuar el ingreso de la diferencia entre las cuotas inicialmente repercutidas (incorrectamente) y las cuotas que correctamente procedía repercutir".**

Asimismo, recoge el Tribunal Supremo que (la negrita es nuestra):

"Efectivamente, si el prestador del servicio, en este caso, Ice Mountain Ibiza, aplica un tipo de gravamen inferior al que corresponde, sigue debiendo el IVA en la cuantía correcta. El error de cálculo cometido por el sujeto pasivo al aplicar el tipo de gravamen no afecta a los ingresos fiscales correctos que resultan únicamente del consumo realizado por el destinatario de la prestación, (en este caso, consumidor final) y del tipo de gravamen correcto (el previsto por la ley). La cuestión de si el proveedor puede, después de prestar el servicio, aplicar o exigir un tipo de gravamen más elevado (el correcto) a un consumidor final, deberá dilucidar se en la esfera del derecho privado. (...) **El posible error de cálculo del prestador del servicio, en este caso, Ice Mountain Ibiza no tiene, en principio, ninguna incidencia en el impuesto adeudado por la recurrente a la hacienda pública".**

El Tribunal Supremo fija como doctrina según recoge el Auto de rectificación de fecha 17 de abril de 2024, rec. 3834/2022 (la negrita es nuestra):

"La doctrina que fijamos es la siguiente: en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89. Tres. 1º LIVA, resulta procedente **exigir el incremento de las cuotas del impuesto** -por la aplicación del tipo general de gravamen- **calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido**, debiendo entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto, calculada al tipo general."

En conclusión, en los supuestos en los que se hubiera facturado de forma indebida, aplicando un tipo impositivo inferior al correcto, se aplicará el tipo impositivo debido (en este caso, el general) sobre la misma base imponible que se empleó inicialmente al aplicar el tipo inferior, sin que resulte procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto al consumidor final con base en el artículo 89.Tres.1º de la LIVA. Lo anterior, no dispensa al prestador del servicio de efectuar el ingreso de la diferencia de cuotas a la Hacienda pública, debiendo entenderse incluida la misma dentro de la cuantía total efectivamente percibida del consumidor final.

Este Centro directivo considera que son trasladables al caso que se plantea en el presente recurso los fundamentos y el fallo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2024, pues se trata de los supuestos contemplados en el artículo 89.Tres de la LIVA, donde la norma establece que no procede la rectificación de las cuotas impositivas. Se considera que, habiéndose declarado y facturado las operaciones de forma incorrecta (ya sea por aplicación incorrecta del tipo impositivo o por considerar aplicable una exención), los efectos en la determinación de la base imponible han de ser los mismos en ambos supuestos del artículo 89.Tres de la LIVA, tanto para el número 1º como para el número 2º.

En consecuencia, para el caso planteado en el presente recurso, la base imponible no se modifica, es la misma, aun cuando en el marco de las actuaciones inspectores se haya comprobado que no se trata de una operación intracomunitaria sino de una operación interior. Son aplicables los mismos fundamentos recogidos en la referida sentencia: hay un error en la calificación de la operación, se declaró la operación como exenta al calificarse como operación intracomunitaria pero al no quedar acreditado el transporte de los bienes a otro Estado miembro (requisito nuclear para aplicar la exención) se califica la operación como interior. La base imponible no se cuestiona en este supuesto, es la misma, siendo ésta la contraprestación percibida por el vendedor.

Lo anterior, no dispensa al proveedor de efectuar el ingreso de la cuota debida, sin perjuicio de que bajo el artículo 89.Tres.2º LIVA no proceda la rectificación de las cuotas repercutidas al destinatario y la cuota debida deba entenderse incluida dentro de la cuantía efectivamente percibida (en los términos recogidos por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2024).

SEGUNDO. - Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se considera errónea la Resolución del TEAR en la medida en que no se ajusta al criterio establecido en su sentencia de 18 de marzo de 2024.

En virtud de lo expuesto, se **SOLICITA** del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"En aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha declarado y facturado una operación como exenta, y la Administración tributaria ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, que no procede la exención y son exigibles cuotas impositivas devengadas y no repercutidas, sin que se pueda rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.2º LIVA, resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para determinar la exención". >>>

SEXTO.- El T.E.A.R. de Cataluña notificó en 5 de septiembre de 2024 la interposición de tal recurso extraordinario a la entidad, que en su día había ostentado ante el TEAR la condición de interesada, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que no consta que la entidad haya presentado alegación alguna al respecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- El Director recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el T.E.A.R. de Cataluña, cuando dijo que:

|<< El art. 78. Cuatro de la Ley del IVA dispone: "..."

|Sobre esta cuestión se pronunció el TJUE en sentencia de 07/11/2023 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12). Según dispone la misma, 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.

|Tal criterio se recogió por el TEAC en resoluciones de 17/03/2015 nº. 00/01265/2014 y 00/07068/2013. Y en sentencia de 19/02/2018 (rec n. 92/2016), el Tribunal Supremo fijó la siguiente doctrina:

|.../...

|Así, confirmadas en el fundamento anterior las conclusiones alcanzadas por el órgano de aplicación de los tributos, -"la dependiente"- no se encuentra en posición de poder recuperar el Impuesto que debía haber repercutido y, como refiere la sentencia del TJUE, la contraprestación percibida debe entenderse "IVA incluido".

|Procede anular la liquidación impugnada para que sea sustituida por otra que considere que la contraprestación percibida por -"la dependiente"- lo fue "IVA incluido". >>

Porque, a su juicio -del Director-:

|< Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se considera errónea la Resolución del TEAR en la medida en que no se ajusta al criterio establecido en su sentencia de 18 de marzo de 2024.

|En virtud de lo expuesto, se **SOLICITA** del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"En aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha declarado y facturado una operación como exenta, y la

Administración tributaria ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, que no procede la exención y son exigibles cuotas impositivas devengadas y no repercutidas, sin que se pueda rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.2º LIIVA, resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para determinar la exención". >

Y eso es lo que hemos de resolver aquí, si cuando la Inspección regulariza en casos como el que nos ocupa, debe considerar que la contraprestación percibida incluye las cuotas del IVA (contraprestación IVA incluido), o que no las incluye (contraprestación IVA excluido).

TERCERO.- El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante el I.V.A.) es un Impuesto que, como dice el art. 1 de la Ley 37/1992, del Impuesto, "*recae sobre el consumo*", sobre el consumo final de bienes y servicios, pues, aunque por lo que hace al mercado interior se exacciona gravando de manera omnicomprendiva las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al tributo que realizan los empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, éstos -esos empresarios-, las cuotas devengadas por tales operaciones pueden -y deben- repercutirlas a los que les adquieren esos bienes y servicios, que están obligados a soportarlas como así lo recoge el primer párrafo del art. 88.Uno de la Ley 37/1992:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos."

Y, además, de los importes de las cuotas devengadas que ellos han de ingresar al Tesoro, esos empresarios pueden deducir las cuotas que ellos hayan soportado porque se las hayan repercutido los empresarios y profesionales que hayan intervenido antes en la cadena productiva de los bienes y servicios concernidos, que así lo recoge la Ley 37/1992 en su art. 92.Uno:

"Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

.../..."

Con lo que ellos, los empresarios que realizan las operaciones gravadas sólo tendrán que ingresar al Tesoro la diferencia, de las cuotas devengadas por sus entregas y prestaciones, menos las cuotas que hayan soportado; lo que, en suma, vendrá a ser el importe del tipo impositivo del I.V.A. por el valor que ellos hayan añadido a los bienes y servicios que comercializan; de lo que viene el nombre del impuesto.

Y de ahí que a quienes finalmente termina gravando el I.V.A. sea a los consumidores finales de bienes y servicios.

Por ello, uno de los principios que caracterizan a dicho impuesto y el más importante de todos ellos, y que se proyecta sobre su regulación y su funcionamiento, es el "**principio de neutralidad**", algo para lo que basta con recordar algunos párrafos del apartado "**I. FUNDAMENTOS DE LA INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**" con que comenzaba la Ley 30/1985, que fue la que introdujo el I.V.A., que vino a suceder como impuesto indirecto general en España al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, que era un impuesto en cascada que, si de algo adolecía, era precisamente de falta de neutralidad. Párrafos como los siguientes:

"Pese a su titulación, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas carece de generalidad. Importantes sectores productivos y fases muy relevantes del proceso de producción y distribución de bienes no están gravadas por el citado tributo.

La falta de neutralidad interior y su deficiente generalidad contribuyen a deteriorar gravemente la capacidad recaudatoria del impuesto mencionado.

El impuesto sobre las ventas en cascada, por carecer del mecanismo que permite la deducción de las cuotas impositivas soportadas en las fases anteriores del proceso productivo, incide de manera más intensa sobre los bienes de equipo adquiridos por la Empresa, los cuales resultan doblemente gravados en su adquisición y en la enajenación de los productos finales del proceso, al integrarse como coste en el precio final de los bienes o servicios sometidos al Impuesto.

Finalmente, resulta oportuno destacar que el sistema fiscal indirecto español está integrado por un conjunto de tributos notoriamente complejo, cuyas dificultades de interpretación y aplicación contribuyen a incrementar en medida importante la denominada presión fiscal indirecta.

La nueva figura central de la imposición indirecta española será el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo neutral, tanto en el contexto interno como en el internacional. Su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos de producción o distribución de bienes y servicios.

La mecánica de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo.

El funcionamiento de los ajustes en frontera no resulta, en absoluto, interferido por el IVA, que exonera en forma plena las operaciones que tienen lugar en el proceso exportador y sujeta a las importaciones a los mismos tipos impositivos y les otorga los mismos beneficios fiscales vigentes en el interior de cada país.

La absoluta neutralidad y transparencia del IVA, respecto del comercio exterior, justifican su elección como tributo de general aplicación en la Comunidad Económica Europea para garantizar el juego limpio en las transacciones internacionales.

La Comunidad Económica Europea ha establecido normas de armonización de los impuestos indirectos, de acatamiento obligado por los Estados miembros, que configuran el ámbito de aplicación del Impuesto con criterios de amplia generalidad.

La neutralidad y generalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan su gran capacidad recaudatoria, que permitirá obtener, si se considerase oportuno en el futuro, importantes incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía.

En definitiva, el mencionado tributo constituirá un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que se fijan en cada coyuntura."

"Principio de neutralidad" del I.V.A. uno de cuyos efectos es el de liberar completamente a los sujetos pasivos del peso económico del Impuesto en el marco de sus actividades empresariales o profesionales; el I.V.A. no debe ser soportado económicamente por los que desarrollan actividades económicas, para los que dicho Impuesto debe resultar neutral; porque, como hemos recogido al comenzar este Fundamento de Derecho, el I.V.A. es un Impuesto que grava el consumo final.

Como el Impuesto funciona en los términos expuestos, es lógico que la Ley 37/1992 del Impuesto prevea qué hacer cuando las cuotas devengadas han sido cuantificadas incorrectamente, que no es sino rectificar el error cometido, que es lo que establece en el primer inciso del primer párrafo del apartado Uno de su art. 89 "Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas":

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible."

Lo que también se hace extensivo a los casos en que la rectificación se produce porque la incorrección inicial hubiese consistido en que no se hubiese repercutido cuota alguna (apartado 2):

"Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación."

Cuotas así rectificadas que, de entrada, quedan sujetas al mismo derecho y obligación de repercutirlas por parte del operador que haya realizado la entrega o prestado el servicio, y la consiguiente obligación de soportarlas a cargo de aquel que haya recibido el bien o servicio concernido; con lo que, de entrada, ese "principio de neutralidad" del I.V.A. seguirá operando con total normalidad.

El problema surge cuando la norma no permite que ese operador que ha omitido ciertas cuotas pueda rectificarlas y, en consecuencia, le impide recuperarlas de los que han recibido esos bienes o servicios de que se trate. En este sentido, el apartado 3 de ese art. 89 de la Ley 37/1992, en su redacción por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de P.G.E. para el año 2014, y que es la actualmente vigente, dispone que:

"Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º 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."

Número 2º de ese apartado Tres que antes de su modificación por la Ley 22/2013 disponía que:

"2.º 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 la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria."

Una imposibilidad de rectificación y, con ello, del traslado de las cuotas correspondientes a los adquirentes, que hace que las cuotas concernidas queden a cargo de los operadores económicos que hayan llevado a cabo tales entregas o prestaciones, lo que contraviene frontalmente ese repetido "principio de neutralidad" que debe regir siempre en el I.V.A.

Y, por ello, no es de extrañar que casos con tal problemática hayan llegado al T.J.U.E., que los ha examinado en varias sentencias, paradigmáticamente en la de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulica y Plavosin), que citan y emplean en sus argumentaciones tanto el T.E.A.R. de Cataluña en la resolución objeto del recurso extraordinario que nos ocupa, como el Director de Inspección, cuando razona el por qué considera errónea tal resolución.

Sentencia del T.J.U.E. de 07/11/2013 que incluye, además de otros, los siguientes párrafos:

< 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.

|38 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.

|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.

|40 Si de esa comprobación resultara que tal recuperación no es posible, debería concluirse que la Directiva IVA se opone a una regla como la establecida en la Decisión interpretativa nº 2/2011.

|.../...

|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. >

Un criterio, el de ese último párrafo, que tiene como consecuencia la de que, en tales casos, "el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado".

Y así se había venido entendiendo por los Tribunales Económico-Administrativos y también por los de Justicia, incluida la Sala de lo Contencioso-Administrativo de nuestro Tribunal Supremo, aunque bien puede decirse que el tema no era pacífico.

Así, que el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado, o que lo pagado era IVA incluido, y ello con apoyo en lo razonado por el T.J.U.E. en esa sentencia de 07/11/2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulica y Plavosin), lo vino entendiendo la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S. desde la sentencia de 27/09/2017 (Rec de casación 194/2016), que se refería a un caso alcanzado por la redacción que el art. 89.Tres.2º tenía antes de su reforma por la Ley 22/2013, y en el que, por tanto, la imposibilidad de rectificación de las cuotas, y con ello la imposibilidad de la recuperación de tales cuotas de los adquirentes, venía de que el operador concernido había sido objeto de una sanción tributaria por haber dejado de ingresar las cuotas en cuestión; sentencia de la que se transcribe unos párrafos que se entienden suficientemente elocuentes:

< 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.

|.../...

|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 denoviembre 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, Tulicá 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. >

Una sentencia de 27/09/2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S. que sentó un criterio que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S. reiteró en bastantes sentencias después de ésa.(STS de 19/02/2018, dictadas en los rec.casac. nºs 192/2016, 198/2016 y 195/2016; STS de 26/02/2018, rec.casac. nº 112/2017; STS de 20/02/2018, rec.casac. nº196/2016; STS de 12/03/2018, rec.casac. nº165/2016; STS de 15/03/2018, rec.casac. nº 151/2016).

Pero vino después la Sala de lo Penal del I.S., que en un asunto sobre un Delito contra la Hacienda Pública relativo al I.R.P.F. de un obligado con una actividad económica, en una conocida sentencia del Pleno de lo Penal de 30/06/2020 (Rec. de casación núm. 258/2019), consideró que las cuotas de I.R.P.F. omitidas debían calcularse teniendo en cuenta que los ingresos no declarados por el interesado debían entenderse IVA excluido, y desarrolló largamente el porqué de la no aplicación al caso de los criterios de la sentencia del T.J.U.E. de 07/11/2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulică y Plavosin).

En una sentencia posterior a ésta de la Sala de lo Penal, en una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S. de 16/07/2020, Rec. de casación 1816/2018, en la que lo que se debatía alcanzaba a la tributación por el I.V.A. de unas operaciones de los años 2010 y 2011, y en la que se hizo eco de lo argumentado por la Sala de lo Penal en la suya de 30/06/2020, la Sala de lo Contencioso se ratificó en el que había venido siendo su criterio al respecto:

<< "TERCERO.- Jurisprudencia de este Tribunal Supremo en relación con la regularización fiscal de ventas ocultas, en aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 .

Como ya hemos adelantado, la jurisprudencia de esta Sala, manifestada en diversas sentencias dictadas todas ellas en 2017 -una sola- y en el primer semestre de 2018 -al menos diez, todas por unanimidad-, ha venido declarando que debe entenderse incluido en el precio establecido el Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12, Tulică y Plavosin), aun cuando se trate de una operación de venta oculta que se regulariza, cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que las partes establezcan el precio sin ninguna mención al IVA; (ii) que el vendedor sea sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) que dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Todos los requisitos concurrían en los casos (11) ya resueltos mediante sentencias firmes y también están presentes en el que hemos de fallar ahora. De hecho, consideramos que la situación jurídica en que se encuentra la mercantil aquí recurrente y las que impugnaron las sentencias determinantes de esta jurisprudencia repetida es la misma. Citamos, pues, y reproducimos en la parte pertinente la sentencia de esta Sala de 19 de febrero de 2018, recurso de casación nº 192/2016, una de las que forman la serie de once sentencias iguales sobre la base imponible (el subrayado es de esta sentencia):

"[...] QUINTO.- Contenido interpretativo de la sentencia.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación del artículo 78. Uno LIVA , en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA :

"Para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria [...]"

CUARTO.- Algunas consideraciones añadidas.

1.- Se impone, al margen de la amplia transcripción, en la parte que interesa, de la doctrina jurisprudencial de esta Sala, que no debemos tratar a la ligera, dada su reiteración y dada también su orientación a someterse a los principios capitales de la Directiva IVA de 2006, complementar cuanto hemos dicho - cuya aplicación bastaría para decantar el litigio del lado de la recurrente, lo que no significa en modo alguno encomiar la conducta de SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES ni amparar su censurable modo de obrar- con alguna referencia añadida al principio de neutralidad como fundamento estructural del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), reconocido en los artículos 1 y 73 de la Directiva de 2006. Hasta cinco veces aparece mencionado tal principio en las consideraciones preliminares del preámbulo, desde distintas perspectivas.

No cabe olvidar, a este respecto, que la referencia al principio de neutralidad es central en el auto de admisión -al margen de la mayor o menor viabilidad de las maneras de hacerlo prevalecer-, así como que la única norma -y principio jurídico- que el recurrente menciona como infringido en la sentencia es, precisamente, el de la neutralidad. Tampoco debemos olvidar que la cuestión fue abordada tempestivamente en el pleito de instancia e ignorada por completo en la sentencia de cuya impugnación se trata ahora.

2.- Se ha dicho -y no sin razón- que así como la capacidad económica (artículo 31.1 CE) es la estrella polar de la imposición, esto es, el principio rector por esencia en la ordenación de un sistema tributario justo, la singularidad en el IVA y, fundamentalmente, las exigencias de un sistema europeo armonizado y común, sin alteraciones ni quiebras, ni distorsiones de la competencia -elemento esencial-, a fin de hacer efectivos los principios, libertades y objetivos de los Tratados, hace que sea el principio de neutralidad el que prevalezca, sobre la base de la consideración como principio básico de la citada Directiva, que ya hemos reflejado con cierto énfasis al recoger nuestra doctrina, que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final [véase, en particular, como ya hemos reseñado, la sentencia Elida Gibbs, ya citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11 , apartado 21; EU:C:2011:825] [apartado 34].

3.- El principio de neutralidad significa, en síntesis, que este impuesto, que está armonizado, no debe suponer una carga fiscal para los empresarios y profesionales. Así, como quiera que el designio del impuesto es gravar el consumo, el IVA que los sujetos pasivos pagan a sus proveedores por las ventas de éstos no debe suponer un coste para ellos, porque si lo fuera, el sujeto pasivo -empresario- estaría siendo considerado un consumidor final, con seria distorsión en la aplicación del tributo.

4.- La sentencia Gabalfrisa (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98) del TJUE de 21 de marzo de 2000, señala, significativamente (parágrafo 44) que "procede recordar a continuación que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. En la misma línea las sentencias de 14 de febrero de 1985 , Rompelman, 268/83, Rec. p.

655, apartado 19, de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15, de 21 septiembre 1988..."

5.- Esta sentencia Gabalfrisa supuso una revitalización extraordinaria del principio de neutralidad, como base y fundamento del IVA, lo que se manifestó, a su vez, en varios principios derivados, como el de reconocerse el derecho a la deducción, por ejemplo, antes, incluso, del inicio efectivo de la actividad. La sentencia refiere en sus párrafos 46 y 47 que la condición de sujeto pasivo del IVA a un empresario o profesional le puede ser reconocida ni que haya dado comienzo efectivo su actividad ya que basta con la mera intención, confirmada por elementos objetivos, de querer comenzar con carácter independiente una actividad económica, en el marco, que destaca la argumentación, del principio de buena fe. De tal doctrina se ha hecho eco esta Sala y Sección, entre otras diversas, en sus sentencias de 1 de diciembre de 2011 (recurso nº 786/2009) y de 10 de mayo de 2010 (recurso nº 1432/2005).

6.- Además, otra de las dimensiones de la neutralidad es la del llamado carácter inmediato del derecho a la deducción del IVA (sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank PLC; 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR; 8 de junio de 2000 -asunto C- 400/98, Brigitte Breitsohl; y 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo). Así, la neutralidad del IVA se impone frente a la posible exigencia de requisitos formales excesivos.

7.- Al margen de otras manifestaciones o vertientes que sería prolijo detallar, recordemos que esta doctrina ha sido asumida en diversas ocasiones por esta Sala Tercera. Como ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 96/2002-. Dice tal sentencia que "... el sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad". Tal declaración afirma el principio de neutralidad, incluso por encima de exigencias temporales. Y así, "...caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio".

8.- La sentencia mencionada, por tanto, sustenta el derecho del sujeto pasivo a no verse gravado económicamente por el importe del IVA soportado, que es deuda de otro, cuando realiza una actividad sujeta, pero no exenta, con fundamento en el principio de neutralidad, ya que sienta la doctrina de que la devolución puede solicitarse, ya consumado el plazo de compensación, durante el plazo de prescripción general en materia tributaria. Este derecho a la devolución, esto es, el de quedar indemne del IVA por razones formales o temporales, se hizo tan expansivo que incluso se mantenía en ocasiones frente a la existencia de potestades administrativas en relación con la persecución del fraude fiscal. Aunque el TJUE reconoce, como hemos dicho, que la lucha contra el fraude puede justificar la adopción de ciertas medidas para excepcionar el derecho a deducir, en aras de e la salvaguarda del erario (sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02, Halifax y otros), estas medidas no pueden ir más allá de lo necesario (sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-409/04, Teleos y otros). Para la sentencia Molenheidey otros, de 18 de diciembre de 1997 (asuntos acumulados C-286/94, C- 340/95, C-401/95 y C-47/96,), el establecimiento de medidas antifraude puede incidir "sobre la obligación que tienen las autoridades nacionales de proceder a la devolución inmediata", aunque tales medidas sólo serán aceptables si son proporcionadas.

9.- Es cierto que la corriente más actual matiza o excepciona los aspectos más espinosos del dogma de la deducción sobre el que se asienta el principio de neutralidad en el IVA, en presencia fundamentalmente de las actuaciones administrativas o penales contra el fraude fiscal. Así, la STJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Giuseppe Astone, en el ámbito de un proceso penal, versa o se proyecta, precisamente sobre el derecho del empresario a deducir las cuotas soportadas o debidas de soportar, en las relaciones con su proveedor; o también cabe citar la recaída en el asunto C-576/15, de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, sobre determinación de la base imponible en un supuesto en que se deben presumir, a partir de una documentación fragmentaria, la realidad, precio y adquirentes de una ventas que no constan fehacientemente realizadas, presunción basada en inferencias surgidas de la inexistencia en el almacén de mercaderías que se acreditó habían sido adquiridas. Mencionamos ambas sentencias porque son las que invoca en favor de su tesis, extrayendo de su cita los aspectos de su doctrina general que reputa aplicables al caso, el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación.

10.- No obstante todo ello, nuestro problema jurídico aquí presente es de otra índole, puesto que ya la norma española, el artículo 89. Tres, 2º de la Ley 37/1992, del IVA -LIVA-, en la redacción dada al precepto *ratione temporis*, hacía inviable el cauce de la reparación o reembolso por vía de deducción -al margen, desde luego, de los problemas de prueba presentes aquí y que constituyen un valladar insalvable en cuanto a la deducción y, por ende, a la supuesta regularización íntegra-

11.- Todo cuanto se pueda afirmar sobre la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas o debidas soportar en casos de fraude fiscal y toda la nueva jurisprudencia del TJUE sobre la expulsión del sujeto pasivo del régimen del IVA, a efectos del principio de neutralidad, cuando él mismo se sitúa extra muros de la disciplina comunitaria al obrar con fraude -debe equipararse a éste la ocultación- esta Sala la acepta íntegramente - no puede ser de otro modo- como fundamento de su decisión. No en vano ya hemos hablado del efecto limitativo que en nuestro derecho interno supone la aplicación del art. 89.Tres, 2º LIVA y, sobre todo, de la completa imposibilidad de afrontar el auto de admisión en sus términos propios, desde la perspectiva de una regularización íntegra que no sería propiamente tal. No parece que haya que insistir mucho en este punto.

12.- No obstante, la primera de las sentencias invocadas, STJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Giuseppe Astone, discurre en el terreno del derecho a deducir, a excepción de lo que sucede en el otro asunto, Maya Marinova, pero ambas sentencias están alejadas en su objeto y en las cuestiones suscitadas de las que son el centro de atención en este asunto, pues la primera pone el acento en la privación al encausado penal del derecho a deducir -Astone- en una causa donde lo que se discute es, justamente, ese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por causa de fraude fiscal.

Baste para ello con reseñar ad pedem litterae la parte dispositiva de la sentencia Astone (subrayamos nosotros):

1) Los artículos 167 , 168 , 178 , el artículo 179 , párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva 2006/112/ CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

2) Los artículos 168 , 178 , 179 , 193 , 206 , 242 , 244 , 250 , 252 y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho".

Siendo así que la mención a tales preceptos de la Directiva IVA de 2006 se refiere, sin excepción, al derecho a deducir, que ya hemos descartado, desde el principio, que esté concernido en esta sentencia.

13.- La sentencia de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova, que sí versa sobre la determinación de la base imponible, no somete a controversia el problema de si el IVA está o no incluido en el precio de una venta oculta, puesto que el supuesto de hecho que da lugar al reenvío prejudicial en dicho asunto difiere notablemente del que aquí hemos de tener presente. Así en el asunto Marinova se aborda la cuestión atinente a la utilización de un sistema de determinación de la base imponible meramente presuntiva, a partir de datos incompletos o fragmentarios -semejante a nuestro régimen de estimación indirecta-.

Es suficiente para efectuar una clara distinción entre tal asunto y el que hemos de fallar ahora con la consideración de que en el resuelto por el TJUE, a diferencia de éste, es la propia venta, su precio y la base del IVA lo que ha de alcanzarse por vía presuntiva, esto es, probatoria, lo que en nuestro caso no sucede porque las ventas son reales. Veamos al efecto su parte dispositiva:

"[...] El artículo 2, apartado 1, letra a), el artículo 9, apartado 1, el artículo 14, apartado 1, y los artículos 73 y 273 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 el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva. No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que las disposiciones de esa normativa nacional no vayan más allá de lo que es necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y evitar el fraude".

14.- Aun cuando la muy reiterada y constante jurisprudencia de esta Sala, plasmada en las sentencias de 27 de septiembre de 2017 y las otras diez más que le siguen parten, de forma detalladamente razonada, de la identidad de situaciones entre las pesqueras regularizadas en tales asuntos y la situación examinada en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoîn, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, que las inspira de forma inmediata y concluyente, hemos de acentuar esa identidad sustancial, que es la razón justificadora de nuestra constante jurisprudencia y de su mantenimiento. Negar tal identidad sustancial entre ambos casos es tarea inútil, atendiendo esencialmente a la resistencia ofrecida por el Abogado del Estado a su toma en consideración en este asunto, lo que nos parece prueba irrefutable del reconocimiento de que, eventualmente aceptada como elemento de juicio, su interpretación nos llevaría de modo directo a la estimación del recurso de casación articulado de contrario. Es bastante, al efecto, con citar los puntos 10 a 15 de la sentencia Tulică:

"(...)"

Ante la copiosa reproducción de gran parte de dicha sentencia Tulică en los fundamentos jurídicos anteriores, sólo cabría añadir, para salir al paso de posibles lecturas desatentas o precipitadas, que, en el caso examinado por el TJUE, los Sres. Elisabeth y Demetrio fueron los vendedores a terceros no conocidos de los 134 inmuebles; que las operaciones sólo se gravaron cuando fueron descubiertas por la Administración tributaria rumana, no antes; y que la discusión se centra, pues, en el modo de determinar y cuantificar el IVA y, en especial, si el precio pactado sin su mención explícita lo incluía o no. También es de destacar que, al igual que sucede en España, los vendedores no tienen posibilidad, en Rumanía, de repercutir o recuperar el IVA aflorado y regularizado, exigiéndoselo a los adquirentes o consumidores finales.

15.- Todo cuanto hemos dicho hace inservible e inviable, ante los límites estructurales de nuestra propia norma nacional, pero con el refuerzo valioso y añadido de la jurisprudencia comunitaria, la solución propuesta -como eventual- en el auto de admisión: éste, en su dimensión procedimental, postulaba una eventual regularización íntegra -a la que habrían de ser llamados desconocidos terceros en situación jurídica también problemática, en lo que atañe a la relación comercial con el recurrente, la opacidad de todas o algunas de sus operaciones y el cumplimiento de sus obligaciones de ingreso del IVA, en su caso, espontáneamente o mediante regularización-; y en su dimensión sustantiva, una especie de derecho de reembolso para conjurar los riesgos, bien que abstractos, de la doble imposición o del enriquecimiento injusto, que no resultan acreditados como ya consumados, salvo en presencia de hechos y pruebas que no constan, todo ello al margen de la imposibilidad jurídica de la que hemos hablado constantemente.

QUINTO.- Conclusión.

Sentado lo anterior, y partiendo del dato inexorable de que esta Sala ha sido sensible, en numerosas oportunidades, al principio de neutralidad como eje, en general, de los principios que informan el sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en orden al mantenimiento de una preponderancia del fondo sobre la forma y una consiguiente restricción de las trabas a ese derecho, no queda otra opción para salvaguardarlos que aplicar a este caso la doctrina

que dio comienzo con la sentencia de 27 de septiembre de 2017 y continuó en relación con la determinación de la base imponible de las operaciones de venta, ocultas, que debían entenderse comprensivos, en su precio, del IVA.

Tal aplicación de la jurisprudencia del TJUE no supone, como resultado, el de otorgar una ventaja o concesión de clase alguna en favor del recurrente incumplidor, sujeto pasivo del impuesto, pues la consecuencia es que la Administración se pueda hacer pago de la deuda tributaria adecuada y justa, no más, con la parte indeterminada del precio que habría correspondido satisfacer al consumidor final, único sujeto susceptible de ser gravado según el sistema común del IVA -esto es, la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre una suma que, añadida a la anterior, arroje como cociente el precio total obtenido-.

De obrar en modo contrario, la comprobación y la liquidación que le pone fin infringe frontalmente el Derecho de la Unión, porque impone al sujeto pasivo una carga fiscal que no le incumbe -esto es, le hace afrontar con su patrimonio la deuda que la Directiva y la Ley atribuyen necesariamente, y sin excepciones, al consumidor final y, además, se le exige una deuda superior a la que habría correspondido a éste si las operaciones hubieran sido regulares.

Ello significa una especie de reviviscencia del viejo y arrumbado principio penal del versari in re ilícita, aunque sólo lo fuera porque la deuda atribuida y exigida es, materialmente, en sus efectos, una sanción económica de plano -en el sentido de gravamen- derivada exclusivamente de la constatación de un hecho ilícito y que nadie discute como tal, exigida a quien no es deudor del impuesto, en cuantía superior a la que el verdadero deudor habría satisfecho de ser regulares las adquisiciones.

Finalmente, es criterio de esta Sala que nuestra jurisprudencia reseñada y, muy en particular, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12, Tulică y Plavosin), permiten considerar que estamos ante el denominado acto aclarado que nos dispensa, para resolver el recurso, de acudir de forma prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, criterio que, implícitamente, ya estuvo presente en el conjunto doctrinal de esta Sala en aplicación de dicha sentencia del TJUE.

Por tanto, la sentencia impugnada, aun en su laconismo y su falta de motivación -particularmente, en la ausencia de todo comentario a la sentencia de este Tribunal que se le invocó y aportó en el trámite de conclusiones, cuyo desconocimiento o silencio no puede ser tenido por tolerable ni legítimo- es contraria a Derecho, al respaldar unos actos administrativos en virtud de los cuales se establece la base imponible del IVA de un modo que resulta contrario a la doctrina del TJUE, que la Administración ya conocía, dadas las fechas de las liquidaciones, de 2015, dos años posteriores a la sentencia Tulică. La Administración tributaria no es libre de elegir, a placer, qué doctrina del TJUE elige aplicar o no según su propia conveniencia.>>

Con lo que el criterio, por lo que al ámbito contencioso-administrativo, y por ende al contencioso-tributario, seguía siendo el mismo.

Y además el T.J.U.E. vino a refrendar su criterio para los casos en los que el IVA omitido que se había descubierto, se había devengado en unas operaciones realizadas en un marco de fraude impositivo, lo que así hizo en una sentencia de 01/07/2021, Asunto C-521/19, con la que atendió a una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TJUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, mediante resolución de 19 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de julio de 2019, en el procedimiento entre CB y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

Sentencia cuya conclusión está en el párrafo 39 de la misma, que reza:

< 39. Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstrucción efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude. >

Un criterio, el de ese párrafo 39, que tiene unos presupuestos y una consecuencia.

Como presupuestos:

I.- Que la operación sujeta al I.V.A. de que se trate se ha llevado a cabo en un marco fraudulento, de fraude impositivo, y en su contraprestación no se menciona a dicho impuesto.

II.- Que, el deudor del IVA devengado por la misma es el que ha llevado a cabo la entrega o prestación de tal operación gravada, y es a él al que la Administración Tributaria le está reclamado ese IVA devengado por tal operación.

III.- Que, a ese sujeto que ha llevado a cabo tal entrega o prestación, la legislación del I.V.A. le niega la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA devengado por la repetida operación.

Y, como consecuencia:

La de que, en tal caso, "las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA".

Finalmente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S. ha dictado una nueva sentencia, (sentencia de 18/03/2024, Rec. de casación 3834/2022), en la que lo que se debatía alcanzaba a la tributación por el I.V.A. de unas operaciones del año 2015, y que fue objeto de un Auto aclaratorio para rectificar la redacción del criterio sentado.

Y que es la sentencia cuyo contenido utiliza el Director de Inspección como argumento para fundamentar el recurso extraordinario que nos ocupa, como puede leerse en la transcripción del mismo que se ha incorporado al Antecedente de Hecho quinto, transcripción que comienza:

< Este Centro directivo discrepa de la aplicación de la jurisprudencia y doctrina referida por el TEAR, y sostiene que la regularización practicada por la Inspección es conforme a derecho, por los motivos que se exponen a continuación.

En particular, se considera aplicable la doctrina del Tribunal Supremo recogida en su reciente sentencia de 18 de marzo de 2024 (rec. caso 3834/2022). >

Sin embargo, **este Tribunal Central no comparte lo que así sostiene el Director recurrente por varias razones.**

La primera de las cuales se refiere a la alegación del Director cuando considera que en este caso es aplicable la STS de 18/3/2024 rec. casación nº 3834/2022 y no el criterio de IVA incluido de las SSTJUE de 7 de noviembre de 2013 (asunto C-249/12 y 250-12 Tulica) y de 1 de julio de 2021 (asunto C-521/19) ni las SSTS, para el mismo tipo de supuesto, de 27 de septiembre de 2017 (rec. 194/2016), de 19 de febrero de 2018 (rec. 195/2016 y 198/2016) y de 17 de diciembre de 2020 (rec.1373/2019), y ello por que considera que no se cumple el requisito de que las partes hayan establecido el precio del bien sin ninguna mención al IVA.

Pues bien, este Tribunal no comparte dicha alegación y ello porque aquí estamos ante un caso que, en su aspecto fáctico fundamental de cara a lo que nos ocupa, nada tiene que ver con el analizado por el T.S. en esa sentencia de 18/03/2024, rec. casación nº 3834/2022. Repárese.

El caso analizado en esa sentencia 18/03/2024 por el T.S. es el de un operador que lleva a cabo unas operaciones para unos clientes a cambio de unas contraprestaciones, que él -el operador en cuestión- toma como B.I. s del I.V.A. y grava con un tipo inferior al debido, lo que así incorporó a las facturas que les emitió; que es lo que luego vino a regularizar la Administración, que lo hizo aplicando el tipo correcto a unas B.I. s que no se cuestionaron, de unas operaciones llevadas a cabo por un operador para unos clientes que fueron los que fueron.

Mientras que en el caso objeto de este recurso, la situación es muy diferente.

En este caso, **no estamos** ante unas entregas realizadas por un operador para unos clientes a cambio de unas contraprestaciones que en principio se entendieron exentas de I.V.A., lo que luego habría venido a regularizar la Inspección al determinar que no estaban exentas.

En este caso, **estamos ante** unas entregas interiores realizadas por la sociedad Y, S.A.U. para unos operadores interiores desconocidos, pues no se sabe ni quienes fueron, pero que fueron los que recibieron los productos, a cambio de unas determinadas contraprestaciones; operaciones que, en el marco de una operatoria claramente defraudatoria, se facturaron como entregas intracomunitarias exentas a unos inexistentes adquirentes portugueses que nunca llegaron a recibir los productos: en suma un trampa.

Pero en las operaciones realmente realizadas, en las entregas realizadas por la sociedad Y, S.A.U. para esos desconocidos operadores interiores, el I.V.A no se mencionó; y no es que el I.V.A. no se mencionara en las facturas, es que tales operaciones ni llegaron a facturarse.

Y cómo no podía ser de otra forma, éstas, las efectivamente realizadas, esas entregas interiores realizadas por la sociedad Y, S.A.U. para unos operadores interiores desconocidos fueron las que regularizó la Inspección, porque fueron en esas operaciones en las que realmente se devengó el I.V.A.

En definitiva, nos encontramos ante una situación equivalente a la de los supuestos de ventas ocultas sobre los que se pronuncia el Tribunal Supremo y Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La segunda de las razones es que, en esa sentencia 18/03/2024, el propio T.S. reconoce de manera explícita que el criterio que sienta no resulta aplicable a un caso como el alcanzado por el presente recurso.

Recuérdese que la problemática que nos viene ocupando dimana de cómo se ve agredido el "*principio de neutralidad*" del I.V.A. cuando hay operadores que no pueden repercutir las cuotas rectificadas a los adquirentes de los bienes y servicios concernidos, con lo que no pueden trasladárselas, y son ellos, los operadores que han realizado las entregas o prestaciones los que económicamente tienen que terminar haciéndose cargo de las mismas.

En este sentido, el art. 89.Tres de la Ley 37/1992 contempla **dos casos o situaciones** de imposibilidad de repercutir las cuotas rectificadas:

"Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º 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."

Que son dos casos o situaciones completamente distintos; el primero (art. 89.Tres.1º) alcanza a entregas o prestaciones realizadas a consumidores finales, en los que la incorrección de las cuotas inicialmente devengadas puede obedecer a simples errores; mientras que en el segundo (art. 89.Tres.2º) resulta inexcusable que las cuotas emitidas hayan sido puestas de manifiesto

errores, mientras que en el segundo (art. 89.Tres.2.º) resulta inexcusable que las cuotas omitidas hayan sido puestas de manifiesto por la Administración tributaria, y que se esté ante un déficit de tributación que se haya producido en el marco de un fraude al I.V.A.

Dos casos o situaciones que nada tienen que ver el uno con el otro.

El alcanzado por la sentencia del T.S. de 18/03/2024 es un caso o situación del art. 89.Tres.1.º, pues se trata de un operador que explotaba un "beach club", cuyos clientes son consumidores finales, y que había aplicado indebidamente el tipo reducido del 10% a los consumidores de la actividad de restauración que desarrollaba en la terraza de ese beach club, actividad a la que tendría que haber aplicado el tipo ordinario.

Mientras que en el caso al que alcanza el presente recurso es un caso o situación del art. 89.Tres.2.º, ya que se trata de un operador que es un mayorista que había realizado unas entregas en el marco de una operativa de fraude al I.V.A., pues las operaciones (entregas al por mayor de bebidas refrescantes, cervezas, otras bebidas alcohólicas y productos de droguería) aparentaban ser entregas intracomunitarias a Portugal, a unos adquirentes ficticios que en encargaban del transporte, con el resultado de que las mercancías se terminaban descargando en España sin IVA.

Pues bien, en la motivación de esa sentencia de 18/03/2024, y al contestar a algo alegado por la interesada, la Sala de lo Contencioso del T.S. incorporó el párrafo siguiente:

< Las invocaciones que la parte recurrente realiza al principio de neutralidad son oportunas. No lo es tanto, la invocación de las sentencias, precisamente, las que trae en apoyo de sus alegaciones, puesto que, en primer lugar, se están refiriendo, más que nada, a la base imponible y no al tipo de gravamen. Efectivamente, en la presente ocasión, la base imponible es la que es, no existe discrepancia entre las partes. No nos hallamos ante un supuesto de modificación de la base imponible. La base imponible es la misma siempre, tanto cuando sobre ella se aplica erróneamente un determinado tipo de gravamen, como cuando, más tarde, en el marco de las actuaciones inspectoras, se llega a la conclusión de que el tipo de gravamen que procede aplicar, el correcto, es más elevado. El importe de la contraprestación sigue siendo el mismo, luego no ha lugar a la modificación de la base imponible puesto que el consumo gravable es el mismo. Lo que se ha producido ha sido un error por parte del sujeto pasivo a la hora de calcular el tipo de gravamen, que no, insistimos, a la hora de calcular la base imponible. Y, en segundo lugar, la jurisprudencia invocada se está refiriendo a un supuesto de rectificación diferente. No el previsto en el artículo 89.Tres.1.º de la LIVA sino al recogido en el artículo 89.Tres.2.º de la misma Ley. >

Con lo que resulta manifiesto, que el T.S. reconoce la existencia de esos dos casos o situaciones completamente distintos, y dice que su caso es un caso en que la imposibilidad de rectificación es la que contempla el art. 89.Tres.1.º, y que, por ello, que no es relevante la jurisprudencia invocada por la recurrente, porque esa jurisprudencia se refiere a casos en los que la imposibilidad de rectificación es la del art. 89.Tres.2.º.

Por otra parte, la lectura íntegra de esa sentencia y de la doctrina que en la misma se fija, permite ratificar que el criterio o doctrina que se sienta es para casos o situaciones del art. 89.Tres.1.º.

Lo que supone de manera diáfana para este Tribunal Central, que **el criterio al que llega** en esa sentencia de 18/03/2024, **la Sala de lo Contencioso del T.S. no ha querido hacerlo extensivo a los casos o situaciones en los que la imposibilidad de rectificación de las cuotas repercutidas es la del art. 89.Tres.2.º.**

La tercera razón por la que este Tribunal Central disiente de lo que sostiene el Director recurrente, de que el criterio de esa sentencia del T.S. de 18/03/2024 resulte aplicable a un caso como el que aquí nos ocupa, es porque ese criterio del T.S. parece que incorpora la existencia de un requisito que, en el caso al que alcanza este recurso, se atisba imposible de alcanzar.

La doctrina que se fija en esa sentencia es la siguiente:

< en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1.º LIVA, resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido, debiendo entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto, calculada al tipo general. >

Una doctrina que parece contradecir el repetido "principio de neutralidad", porque parece que hace recaer el incremento de las cuotas devengadas no en los consumidores finales, en los usuarios del beach club en cuestión, sino en la empresa que operaba ese beach club; para salvar lo cual el T.S. expresa lo siguiente, y el resaltado en negrita es de este Tribunal Central:

*< Efectivamente, si el prestador del servicio, en este caso, Ice Mountain Ibiza, aplica un tipo de gravamen inferior al que corresponde, sigue debiendo el IVA en la cuantía correcta. El error de cálculo cometido por el sujeto pasivo al aplicar el tipo de gravamen no afecta a los ingresos fiscales correctos que resultan únicamente del consumo realizado por el destinatario de la prestación, (en este caso, consumidor final) y del tipo de gravamen correcto (el previsto por la ley). **La cuestión de si el proveedor puede, después de prestar el servicio, aplicar o exigir un tipo de gravamen más elevado (el correcto) a un consumidor final, deberá dilucidarse en la esfera del derecho privado. >***

Y, evidentemente, si el operador en cuestión puede exigir las cuotas regularizadas de sus clientes por vías propias del derecho privado, y las puede recuperar por esas vías, -que es algo que parece que el T.S. da por hecho-, resultará evidente que tales cuotas ya no quedarán a su cargo; con lo que el "principio de neutralidad" del IVA quedará salvado.

Pero, esa posible recuperación por las vías propias del derecho privado, que puede ser posible en los casos y situaciones en los que el operador del I.V.A. ha realizado entregas o prestaciones para determinados consumidores finales a los que conoce (casos y situaciones del art. 89.Tres.1.º), puede resultar sencillamente imposible en casos en que los productos en cuestión circulen en una operativa de fraude al I.V.A., en la que puede llegar a ocurrir que los operadores que remiten los productos no lleguen ni a saber quién o quiénes han recibido tales productos; como así parece que ocurría en el caso objeto último del presente recurso, en el que la sociedad vendedora cargaba aquellos productos que vendía al por mayor consistentes en: bebidas refrescantes

en que la sociedad vendedora cargaba aquellos productos que venía en por mayor consistentes en: bebidas refrescantes, cervezas, otras bebidas alcohólicas y productos de droguería en unos camiones que en principio iban destinados a unos compradores residentes en Portugal, en unos camiones cuyos portes pagaban los compradores portugueses, pero unos productos que al final resultó que no habían salido de España, sin que llegara a saberse dónde se habían terminado descargando los camiones ni quién había recibido tales productos, o por lo menos en el expediente no consta. En suma, unas operaciones llevadas a cabo en el marco de una operatoria claramente defraudatoria.

Lo que nos lleva a que debemos desestimar el recurso que nos ocupa; una decisión que este Tribunal entiende que viene avalada por las resoluciones jurisdiccionales que se han ido recogiendo con anterioridad.

Pues como se ha puesto de manifiesto, la Sala de lo Contencioso del T.S. (entre otras sentencias de 27 de septiembre de 2017, Rec. cas, 194/2016, y de 16 de julio de 2020, Rec. cas.1816/2018) tiene una consolidada jurisprudencia sobre las consecuencias que tiene lo que disponen los números 1º y 2º del art. 89.Tres de la Ley 37/1992 del IVA, aunque en relación con ese número 2º en su redacción anterior, que no es la aplicable al caso que nos ocupa; jurisprudencia basada en lo dicho por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulica y Plavosin.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, como hemos señalado, en una sentencia posterior, de 1 de julio de 2021 (asunto C-521/19) ha venido a ratificar su criterio para un caso, repárese en ello, en el que las cuotas regularizadas se había devengado en una situación que, tres párrafos antes, hemos descrito como "en el marco de una operatoria claramente defraudatoria .

Y aunque en una sentencia posterior de 18/03/2024, el T.S. se aparta de esa reiterada jurisprudencia, lo es para un caso al que alcanza lo dispuesto por el número 1º de ese art. 89.Tres LIVA, pero sólo por ese número 1º, sin que ello alcance a los casos en que resulte de aplicación lo que dispone el número 2º.

Razones, todas ellas, que llevan a este Tribunal a desestimar el recurso que nos ocupa.

Por todo ello, **EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**, acuerda **DESESTIMARLO**, fijando el siguiente criterio:

En aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en los que el sujeto pasivo ha declarado y facturado unas operaciones como exentas, y más tarde, a través de las correspondientes liquidaciones, la Administración tributaria ponga de manifiesto que tales operaciones no son exentas, sino que las mismas han devengado unas cuotas de IVA en el marco de una operatoria claramente defraudatoria, y exija tales cuotas devengadas y no repercutidas de ese sujeto pasivo, que no podrá rectificarlas para recuperarlas de sus adquirentes porque lo impide el art. 89.Tres.2º de la Ley del IVA, deberá considerarse que los importes percibidos por el sujeto pasivo por tales operaciones incluyen el IVA (IVA incluido).