

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante



COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA TERCERA), DE 1 DE JULIO DE 2021

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València¹
(España)*

Asunto: C-521/19

Partes: *CB y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Inspección fiscal – Servicios prestados en el marco de una actividad de agente artístico – Operaciones sujetas al IVA – Operaciones no declaradas a la Administración tributaria y por las que no se ha emitido factura – Fraude – Reconstitución de la base imponible del impuesto sobre la renta – Principio de neutralidad del IVA – Inclusión del IVA en la base imponible reconstituida»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

CB es un trabajador por cuenta propia que presta servicios para el Grupo Lito, un conjunto de empresas encargado de la gestión de las orquestas que actúan en fiestas patronales. CB se pone en contacto con las comisiones de fiestas y negocia su actuación en nombre del Grupo Lito, por lo que percibe un 10% de los ingresos de ese grupo. Sin embargo, y pese a que la actividad de CB se encuentra sujeta al IVA, los pagos efectuados por las comisiones al Grupo se realizaban en efectivo y no daban lugar ni a la emisión de facturas ni a un registro contable, y los ingresos de CB se realizaban en efectivo, por lo que ninguna de las actividades se declaraba.

La Administración tributaria realizó una inspección de la situación tributaria de CB, estimando las sumas ganadas por este, y que éstas no incluían el IVA. La

¹ El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

Administración tributaria regularizó la liquidación del IRPF correspondiente a los años 2010 a 2012, y se impusieron sanciones a CB.

CB interpuso una reclamación económico-administrativa contra los actos de la Administración y, al ser desestimada, interpuso recurso contencioso-administrativo, argumentando que la aplicación *a posteriori* del IVA es contraria a la jurisprudencia del TS, según la cual *cuando la Administración descubre operaciones que están sujetas al IVA, pero no han sido declaradas, se debe considerar que el IVA está incluido en el precio pactado para dichas operaciones*.

El órgano jurisdiccional competente indica que se ha de determinar si esta interpretación del TS de la Ley 37/1992 es conforme al derecho de la UE, por lo que plantea la siguiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia:

«Si los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de Derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional y la jurisprudencia que la interpreta, según la cual, en los casos en que la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al IVA no facturadas, este ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones».

2. Comentario

La cuestión planteada debe deslindarse de la cuestión de si es necesario sancionar a una persona por infringir las reglas del mecanismo común del IVA.

Así, los sujetos pasivos que no hayan cumplido las normas básicas de la Directiva 2006/112 no pueden deducir el IVA, incluso cuando, tras una inspección fiscal, las operaciones que no han dado lugar a facturación se someten con carácter retroactivo al IVA, como consecuencia de su comportamiento. Por lo tanto, aunque el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema, el ejercicio de dicho derecho sólo es posible desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura. En este caso, la imposibilidad de que el sujeto pasivo deduzca el importe del IVA que grava la operación no declarada y no facturada afecta al demandante, sin perjuicio de las sanciones fiscales de que haya sido objeto.

En lo que concierne a la determinación de la base imponible de las operaciones, el demandante debería haber facturado el IVA al destinatario de la prestación de servicios (el Grupo Lito) y declarar ese IVA, lo que le habría conferido un derecho a deducir el IVA que había gravado todos los bienes o servicios afectados a su propia prestación de servicios. Sin embargo, debido al fraude cometido se impide la posibilidad de rectificar el IVA, así como ejercitar el derecho a deducción.

Ahora bien, el hecho de que los sujetos pasivos hayan incumplido la obligación de facturación no puede obstaculizar la aplicación del principio básico del IVA, según el cual este pretende gravar únicamente al consumidor final. Por ello,

debe considerarse que, cuando procede de una reconstitución efectuada por la Administración tributaria, en el marco de una inspección relativa a los impuestos directos, el resultado de una operación que ha sido ocultada a la Administración por sujetos pasivos del IVA incluye el IVA soportado por dicha operación. Esto no sucedería si, tras la comprobación, el órgano jurisdiccional considerase que es posible preceder a una rectificación del IVA, según el derecho nacional. Cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA, y haría recaer una parte de la carga sobre un sujeto pasivo, siendo que el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final.

El TJUE recuerda que la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos, en el sentido de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA no es uno de los instrumentos que se hallan a disposición de los Estados miembros, con arreglo al artículo 273 de la Directiva para luchar contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos (p. 25).

Hay que tener en cuenta que el respeto del principio de neutralidad del IVA no se opone a la posibilidad de los Estados miembros de adoptar sanciones para luchar contra el fraude fiscal. En cambio, cuando los sujetos pasivos no cumplen las normas básicas de la Directiva IVA, en especial las relativas a la facturación, la consecuencia prevista es la imposibilidad de deducir el IVA, incluso cuando tras una inspección fiscal, las operaciones que no han dado lugar a facturación se someten con carácter retroactivo al IVA.

Como consecuencia del fraude cometido por el demandante, la norma española sobre el IVA (artículo 89.3.2 de la Ley 37/1992) impide la rectificación del IVA y por tanto, también imposibilita el ejercicio del derecho a deducción en cuestión.

Sin embargo, la regularización practicada por la Administración tributaria ante el incumplimiento del sujeto pasivo no puede aspirar a una fiabilidad absoluta, implica un margen inevitable de incertidumbre, por lo que persigue, en realidad ‘obtener el resultado fiscal más probable y fiel posible, en función de los elementos materiales recabados durante la inspección fiscal’ (p. 32).

Prosigue el Tribunal que ‘en estas circunstancias la base imponible tal y como se define en los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a saber, la contraprestación, valor subjetivo, realmente percibida por el sujeto pasivo sin incluir el IVA, debe interpretarse, cuando proceda de una reconstitución realizada *a posteriori* por la Administración tributaria nacional interesada debido a la falta de mención del IVA en una factura o a la inexistencia de factura, tanto si dichas omisiones son fruto de una intención fraudulenta como si no, teniendo en cuenta dicho margen inevitable de incertidumbre’.

En atención a dicha consideración, si la operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por los sujetos pasivos del IVA genera una reconstitución de los impuestos directos, la factura que se reconstituye ‘incluye el IVA soportado por dicha operación’ (p. 34). En cambio, si conforme al Derecho nacional aplicable fuera posible una rectificación del IVA, la factura que se reconstituye debe añadir al importe de rentas reconstituídas el importe del IVA aplicable, al posibilitar al proveedor la posibilidad de añadir el IVA y de recuperar este

último del adquirente del bien dicho importe (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 37).

Con esta interpretación se logra mantener la neutralidad del IVA, impidiendo que se haga recaer una parte de la carga de dicho impuesto sobre el sujeto pasivo, puesto que «el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final», conforme a una jurisprudencia del TJUE consolidada (p. 36).

3. Fallo

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (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 reconstitución 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.