

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

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-521/79

Partes: CB y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

Síntesis: Impuesto sobre el Valor Añadido – 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 – Distinción entre medidas sancionatorias por incumplimiento de las obligaciones de facturación y normas reguladoras de la determinación de la base imponible del IVA

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto se enmarca en un litigio entre la administración tributaria española y un contribuyente persona física (CB) que ejerce por cuenta propia la actividad de agente artístico sujeta al IVA, y que fue objeto de una regularización tributaria por el IRPF (2010-2012). CB prestaba servicios de intermediación al grupo Lito, que conformaba un conjunto de empresas encargado de la gestión de la infraestructura y las orquestas que actuaban en fiestas patronales y municipales de Galicia. CB percibía el 10% de los ingresos del Grupo Lito por su actividad de intermediación. Tanto los pagos efectuados al referido grupo, como las comisiones de intermediación pagadas a CB se realizaban en efectivo, sin mediar facturas, ni existir registro contable de las operaciones; tampoco se declaraban tales operaciones e ingresos a efectos fiscales en sede del IS o del IVA.

A raíz de una inspección tributaria respecto de la situación tributaria de CB, la AEAT estimó la renta percibida por los servicios de intermediación prestados al grupo Lito, por importes que no superaban los 70 mil euros en cada uno de los ejercicios inspeccionados (2010-2012) a efectos del IRPF, de suerte que las cuantías regularizadas no incluían el IVA, de manera que la base imponible regularizada a efectos del IRPF incluía la totalidad de los importes estimados (sin descontar el IVA).

De acuerdo con tal posición regularizadora, la AEAT dictó las correspondientes liquidaciones y se tramitó procedimiento sancionador que terminó con actos de imposición de sanciones tributarias.

El contribuyente (CB) interpuso reclamación económico-administrativa contra los referidos actos administrativos dictados. Habiendo sido desestimada tal reclamación, CB interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia frente a la resolución del TEARG. En esta sede, CB argumentó que la aplicación *a posteriori* del IVA a los importes considerados ingresos por la Administración tributaria es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia, según la cual, cuando dicha Administración descubre operaciones que, en principio, están sujetas al IVA, pero no han sido declaradas ni facturadas, el IVA debe considerarse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones; CB entendió que, dado que, según el Derecho español, no puede reclamar el IVA no repercutido a causa de su conducta, constitutiva de una infracción fiscal, el IVA debe considerarse incluido en el precio de los servicios prestados por él.

El TSJ de Galicia consideró que, para resolver el litigio principal, debe determinar si la Ley 37/1992, tal como ha sido interpretada por el Tribunal Supremo, es conforme con el Derecho de la Unión en la medida en que establece que, cuando los operadores llevan a cabo, de manera voluntaria y concertada, operaciones que dan lugar a pagos en metálico, sin factura y sin declaración del IVA, procede considerar que tales pagos incluyen el IVA. En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«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, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el [IVA]».

2. Comentario

El Tribunal de Justicia de la UE, a través de este pronunciamiento, analiza la interpretación que, en particular, a la luz del principio de neutralidad, corres-

ponde realizar respecto de los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, relativos a la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos del IVA, cuando estos, incurriendo en un comportamiento fraudulento, no han comunicado a la Administración tributaria la existencia de la operación, ni han emitido factura, ni han hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos. El TJUE, por tanto, clarifica si, en tales circunstancias, debe considerarse que las cantidades entregadas y recibidas incluyen el IVA o no.

El Tribunal de Justicia comenzó clarificando que deben deslindarse las cuestiones referidas a las medidas de lucha contra el fraude fiscal y sanciones por incumplimiento del marco regulatorio común europeo del IVA, y aquellas que se refieren a la aplicación de las reglas armonizadas sobre la determinación de la base imponible de tal impuesto, al tratarse cuestiones autónomas que merecen tratamiento fiscal separado. A este respecto, el TJUE puso de relieve que los comportamientos fraudulentos en sede del IVA que son objeto de sanción por incumplimiento de los deberes de facturación impiden la deducción del IVA, incluso cuando se produce una regularización que determina la exigencia de tal impuesto *ex post* (jurisprudencia Volkswagen, C-533/16). Tal circunstancia afectó al contribuyente objeto del litigio del caso de autos, tal y como confirmó el TSJ de Galicia, toda vez que CB no presentó declaraciones por las operaciones sujetas al IVA en su actividad de intermediación respecto del grupo Lito, limitando así su derecho a la deducción del IVA soportado.

Tras reconocer tal situación, el TJUE volvió sobre el análisis de las disposiciones de la Directiva del IVA que regulan la determinación de la base imponible del impuesto en circunstancias como las presentes en el caso de autos, donde la administración tiene que reconstruir *ex post* las operaciones ocultas y los ingresos defraudados a través de métodos inexactos que no poseen una fiabilidad absoluta e implican un margen inevitable de incertidumbre, persiguiendo la obtención del resultado fiscal más probable y fiel posible, en función de los elementos materiales recabados durante la inspección fiscal. En estas circunstancias, indica el TJUE, que 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. Por ello, el Tribunal de Justicia considera que, cuando procede, como en el caso de autos, de una reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada en el marco de una inspección relativa a los impuestos directos, el resultado de una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA, siendo así que debería haber dado lugar a la expedición de una factura con arreglo al artículo 220 de la Directiva 2006/112 en la que figurasen las menciones exigidas en el artículo 226 de dicha Directiva y ser declarada a esa Administración, incluye el IVA soportado por dicha operación. Sin embargo, el Tribunal de Justicia rechaza que

se aplique la misma solución allí donde es posible proceder a una rectificación del IVA, de suerte que en estos casos cabe plantear el ejercicio del derecho de deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo a partir del principio fundamental de neutralidad del IVA, que sólo debe ser soportado por el consumidor final.

En este mismo orden de cosas, el TJUE rechazó que la solución establecida pudiera considerarse contraria a la jurisprudencia derivada de las sentencias de 28 de julio de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614); de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), puesto que, como señaló el Abogado General en el punto 33 de sus conclusiones, en dichas sentencias el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la cuestión de si procede incluir el IVA en el importe de los ingresos reconstituidos por la Administración tributaria en caso de fraude cuando las operaciones ocultas que han dado lugar a dichos ingresos, sujetas al IVA, hubieran debido ser facturadas y el IVA declarado.

En el mismo sentido, el Tribunal de Justicia añadió que el respeto del principio de neutralidad del IVA no se opone a la posibilidad de que disponen los Estados miembros, con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, de adoptar sanciones para luchar contra el fraude fiscal y, más ampliamente, a la obligación impuesta a dichos Estados, en virtud del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea mediante medidas efectivas y disuasorias y de adoptar, para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión, las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, *M.A.S. y M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 30). El TJUE termina concluyendo que un fraude como el controvertido en el caso de autos debe castigarse en el marco de tales sanciones, y no mediante la determinación de la base imponible en el sentido de los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112.

El fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia termina dando la razón al contribuyente demandante, estableciendo la siguiente doctrina jurisprudencial: *«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».*