



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. GERARD HOGAN  
presentadas el 4 de marzo de 2021<sup>1</sup>

**Asunto C-521/19**

**CB**

**contra**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Recurso económico-administrativo contra las liquidaciones y sanciones sobre la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas — Operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido no facturadas — Base imponible — Inclusión en el precio pactado por las partes»

## **I. Introducción**

1. ¿Qué medidas ha de adoptar, en su caso, una autoridad tributaria cuando descubre que determinados sujetos pasivos (es decir, partes de una operación que no son consumidores finales) han ocultado fraudulentamente una operación? ¿Puede considerarse una orientación válida en estas circunstancias el razonamiento seguido en la sentencia anterior del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722)? Estas son algunas de las cuestiones que se plantean en la presente petición de decisión prejudicial remitida en el marco de un procedimiento tramitado ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia entre una persona física, CB, y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

2. Antes de ocuparme de los hechos, es preciso exponer el marco jurídico aplicable.

## **II. Marco jurídico**

### **A. Derecho de la Unión**

3. Los considerandos 25, 26 y 39 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,<sup>2</sup> declaran lo siguiente.

<sup>1</sup> Lengua original: inglés.

<sup>2</sup> DO 2006, L 347, p. 1.

«(25) La base imponible debe ser armonizada, de manera que la aplicación del IVA a los hechos imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros.

(26) Para evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en utilizar la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales, los Estados miembros deben tener la posibilidad de intervenir, en determinadas circunstancias, en la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

[...]

(39) El régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y que el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros.»

4. El artículo 1 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«1. La presente Directiva regula el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2. 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 los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida esta.»

5. El artículo 72 de la Directiva 2006/112, encuadrado en el título VII, cuyo epígrafe es «Base imponible», presenta el siguiente tenor:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “valor normal de mercado” el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

Cuando no pueda establecerse una entrega de bienes o una prestación de servicios comparable, se entenderá por “valor normal de mercado” lo siguiente:

- 1) con respecto a los bienes, un importe no inferior al precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega;
- 2) con respecto a un servicio, un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo.»

6. El artículo 73 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará 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, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

7. Con arreglo al artículo 74 de la Directiva 2006/112:

«En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.»

8. El artículo 77 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«En las prestaciones de servicios enunciadas en el artículo 27, efectuadas por un sujeto pasivo para las necesidades de su empresa, la base imponible estará constituida por el valor normal de la operación de que se trate.»

9. El artículo 78 de la Directiva 2006/112 establece:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

10. El artículo 273 de la Directiva 2006/112 establece:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

## ***B. Derecho español***

11. El artículo 78, apartado 1, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>3</sup> (en lo sucesivo, «Ley 37/1992»), lleva por epígrafe «Base imponible. Regla general» y dispone lo siguiente:

«La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.»

12. El artículo 88 de la Ley 37/1992, titulado «Repercusión del impuesto», es del siguiente tenor:

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

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el impuesto sobre el valor añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Cinco. El destinatario de la operación gravada por el impuesto sobre el valor añadido no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.»

<sup>3</sup> BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247.

13. El artículo 89 de la Ley 37/1992, titulado «Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas», dispone lo siguiente:

«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.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

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.

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.»

### **III. Hechos del litigio principal y petición de decisión prejudicial**

14. CB, el recurrente en el procedimiento principal, es un trabajador por cuenta propia que desarrolla una actividad como agente artístico que, en principio, está sujeta al IVA. Con motivo de dicha actividad, prestaba servicios para el Grupo Lito, un conjunto de empresas perteneciente a una misma persona y dedicado a la gestión de la infraestructura y las orquestas que actuaban en fiestas patronales y municipales de Galicia. En concreto, CB contactaba con la comisión de fiestas (grupo informal de vecinos que organizaban las fiestas) y negociaba la actuación de las orquestas en nombre del Grupo Lito.

15. En casi todas las ocasiones, los pagos de la comisión de fiestas al Grupo Lito eran en efectivo, sin factura y no se contabilizaban y, por tanto, no se declaraban en el impuesto de sociedades ni en el IVA. CB percibía un 10 % de lo ingresado por el Grupo Lito a través de pagos en efectivo que no se declaraban. CB no llevaba contabilidad ni registro oficial de ningún tipo y no expedía ni recibía facturas ni, en consecuencia, hacía las declaraciones de IVA.

16. El 14 de julio de 2014, a raíz de una inspección fiscal, la autoridad tributaria comprobó que las sumas percibidas por CB en pago de sus servicios de intermediación para el Grupo Lito, que ascendieron a 64 414,90 euros en 2010, a 67 565,40 euros en 2011 y a 60 692,50 euros en 2012, no incluían el IVA. Por consiguiente, consideró que tanto el IVA como el impuesto sobre la renta debían ser liquidados tomando como base imponible el importe íntegro de las cantidades recibidas por CB.

17. El recurrente interpuso un recurso económico-administrativo contra la decisión de la autoridad tributaria, que fue desestimado mediante resolución de 10 de mayo de 2018.

18. CB interpuso recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente contra esta última resolución. Alegó que la aplicación *a posteriori* del IVA a los importes considerados ingresos era contraria, en particular, a la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), de acuerdo con la cual, cuando la inspección fiscal 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. Así pues, CB entiende que, dado que la legislación española le impide reclamar la devolución del IVA que no ha podido repercutir a causa de su conducta, constitutiva de una infracción fiscal, el IVA debe considerarse incluido en el precio de los servicios prestados.

19. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, para resolver el litigio principal es necesario determinar si es compatible con la Directiva 2006/112 una legislación nacional con arreglo a la cual, cuando los operadores económicos, de forma voluntaria y concertada, llevan a cabo operaciones que generan pagos en metálico sin factura y sin declaración del IVA, procede considerar que dichos pagos incluyen el IVA.

20. 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 impuesto sobre el valor añadido no facturadas, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el impuesto sobre el valor añadido.

Por lo que, es posible, en los supuestos de fraude en los que la operación se ha ocultado a la Administración tributaria, considerar, tal y como podría deducirse 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), del [Tribunal de Justicia], que las cantidades entregadas y recibidas no incluyen el IVA, para realizar la oportuna liquidación e imponer la correspondiente sanción.»

## IV. Apreciación

### A. Observaciones preliminares

21. Es preciso comenzar señalando que el tribunal nacional formula su cuestión prejudicial partiendo de la premisa de que la legislación nacional respalda las alegaciones de la parte recurrente, esto es, que, en caso de que las autoridades tributarias descubran operaciones ocultas sujetas al IVA que no han sido facturadas, debe considerarse que el IVA está incluido en el precio pactado por las partes. No obstante, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia,<sup>4</sup> una directiva no puede imponer obligaciones a los particulares y, por lo tanto, no puede ser invocada frente a ellos.<sup>5</sup> En consecuencia, propongo reformular esta cuestión prejudicial para entender que mediante ella se pregunta si los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, interpretados a la luz de los principios de neutralidad, de 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 a la jurisprudencia que la interpreta, según las cuales, en caso de que las autoridades tributarias descubran operaciones ocultas sujetas al IVA que no han sido facturadas, debe considerarse que el IVA no está incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones.

#### 1. Presentación del régimen común del IVA

22. Con carácter preliminar, procede señalar que el artículo 73 de la Directiva 2006/112 define el concepto de «base imponible» como la contraprestación efectivamente obtenida con cargo a la entrega de un bien o la prestación de un servicio. De conformidad con el artículo 78 de la Directiva 2006/112, dicha base imponible comprende los gastos accesorios, impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA. Esta definición se aplica después a cada fase de la cadena de comercialización para calcular el IVA que recaudará el proveedor y pagará el comprador. No obstante, aunque el IVA se recauda en cada fase de la cadena de comercialización, este impuesto no es soportado por los compradores intermedios, sino que, en último término, lo soporta únicamente el consumidor final.<sup>6</sup> En efecto, el principio de pago fraccionado no debe confundirse con la cuestión de quién soporta la carga del impuesto.

23. Con arreglo al *principio de pago fraccionado*, en lugar de disponerse el cobro de un único impuesto sobre la venta al consumidor final, el IVA se recauda en cada fase del proceso de producción y distribución. En consonancia con este principio de pago fraccionado, se aplica el

<sup>4</sup> Véanse, en particular, las sentencias de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84), apartado 48; de 12 de mayo de 1987, Traen y otros (372/85 a 374/85, EU:C:1987:222), apartados 24 a 26; de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartados 20 a 23; de 7 de enero de 2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12), apartado 56; de 21 de octubre de 2010, Accardo y otros (C-227/09, EU:C:2010:624), apartado 45; de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 37, y de 15 de enero de 2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10), apartado 30.

<sup>5</sup> Es cierto que el Tribunal de Justicia ha recordado que el principio de prohibición de prácticas abusivas, aplicado en el ámbito del IVA por la jurisprudencia derivada de la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), no es una regla establecida por una directiva, sino un principio general del Derecho. Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 27. No obstante, el presente asunto no se refiere a prácticas abusivas, concepto que tiene un significado preciso en el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 74), sino a la forma en que debe reconstituirse la base imponible una vez que se ha acreditado la existencia de fraude. Por otra parte, debe recordarse que los tribunales nacionales están obligados a examinar si, a la luz de los métodos interpretativos contemplados por el Derecho nacional, la legislación admite una interpretación diferente para alcanzar el resultado perseguido por una directiva. Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584), apartados 108 a 118.

<sup>6</sup> Véase en este sentido, por ejemplo, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), apartado 28.

IVA en proporción al precio cobrado por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste y, por lo tanto, con independencia del número de operaciones efectuadas anteriormente. No obstante, es preciso tener en cuenta que el proveedor solo recauda el impuesto que, más adelante, se ingresa al Estado miembro correspondiente. El comprador es quien paga el IVA.

24. Sin embargo, dado que, en principio, la aplicación del IVA ha de ser neutra, el comprador puede deducir el IVA que ha tenido que pagar adicionalmente al precio cobrado por el proveedor, siempre que el producto o servicio adquirido esté destinado, a su vez, a ser utilizado en una actividad sujeta al impuesto.<sup>7</sup> Para limitar el efecto del sistema común del IVA en la liquidez de los sujetos pasivos, dicho sistema dispone que cada sujeto pasivo adquirente solo deba ingresar al Estado miembro correspondiente la diferencia entre el IVA que ha recaudado por sus propias ventas sujetas al impuesto y el IVA deducible, esto es, el que ha pagado para cubrir las necesidades de sus operaciones sujetas al impuesto.<sup>8</sup>

25. En la siguiente fase, el comprador, si es un sujeto pasivo, hará lo mismo, y así sucesivamente hasta la fase final, donde el producto o servicio se vende a una persona que puede tener o no la condición de sujeto pasivo, pero para utilizarlo en actividades que no otorgan el derecho a deducción. En consecuencia, el IVA total recaudado no depende del número de fases de la cadena de producción, sino del precio de venta final. Sin embargo, dado que la omisión de la declaración del IVA en un eslabón intermedio de esta cadena es contraria a este mecanismo, se considera que tal omisión es ilegal.<sup>9</sup>

## *2. Sobre las medidas que se exigen a los Estados miembros en caso de infracción del sistema común del IVA*

26. Las medidas que han de adoptar los Estados miembros en respuesta a las infracciones del Derecho de la Unión por los particulares pueden dividirse en dos categorías: las sancionadoras y las restitutivas.<sup>10</sup> Las primeras son de carácter punitivo y disuasorio. En cambio, las restitutivas van dirigidas a restablecer la situación que habría existido de no haberse cometido la infracción. En consecuencia, la mayor parte de las veces consisten en una reparación o restitución.

27. En cuanto a las medidas dirigidas a reparar las consecuencias de una actuación ilícita en materia tributaria, el Tribunal de Justicia ha recalcado, por ejemplo, en la sentencia Fontana, que la calificación de tal actuación como fraude implica la obligación del Estado miembro de adoptar las medidas necesarias para «restablecer la situación que habría existido de no haber existido» el fraude fiscal, cuando se descubra la operación ilegal.<sup>11</sup> Por lo que respecta a las sanciones, en la sentencia Menci el Tribunal de Justicia declaró que «el artículo 325 TFUE impone a los Estados miembros el deber de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de

<sup>7</sup> Salvo que se indique lo contrario o se haga referencia al consumidor final, las alusiones que en las presentes conclusiones se hagan a los operadores económicos se entenderán referidas a sujetos pasivos.

<sup>8</sup> Véanse los artículos 168 y 179 de la Directiva 2006/112.

<sup>9</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartado 39.

<sup>10</sup> Por ejemplo, a fin de aclarar el concepto de «acusación en materia penal» que aparece en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y el concepto de «pena» del artículo 7 del CEDH, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos diferencia entre las medidas fiscales dirigidas a penalizar a los sujetos pasivos y las que tienen por objeto reparar las consecuencias de su actuación ilícita para el erario público. Véase, en particular, TEDH, sentencia de 24 de febrero de 1994, Bendenoun c. Francia (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786), § 47.

<sup>11</sup> Véase la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartados 33 y 34.

la Unión Europea mediante medidas efectivas y disuasorias y, en particular, les obliga a adoptar para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses». <sup>12</sup>

28. Aunque el Tribunal de Justicia rara vez ha mencionado esta distinción en materia fiscal, no por ello deja de ser importante. En primer lugar, aunque las obligaciones de adoptar tanto medidas indemnizatorias como sancionadoras son emanación de la primacía del Derecho de la Unión <sup>13</sup> y consecuencia de la obligación de los Estados miembros de garantizar la plena efectividad de la Directiva 2006/112, <sup>14</sup> no existe el mismo margen de discrecionalidad respecto a ambas. En efecto, en cuanto a la obligación de restablecer la situación, dado que se trata de una obligación de resultado, los Estados miembros están obligados a adoptar las medidas necesarias para garantizar que, cuando menos, se restablezca la situación que debería haber prevalecido; <sup>15</sup> en cambio, en relación con la obligación de disuadir que se cometan nuevas infracciones de la normativa del IVA, al no mencionarse en la Directiva 2006/112 el tipo de sanciones que se han de imponer, les incumbe a los Estados miembros precisar dichas sanciones, con la condición antes mencionada de que sean *efectivas, disuasorias y proporcionadas*. <sup>16</sup> En segundo lugar, mientras que los Estados miembros deben disponer la adopción del primer tipo de medidas en ausencia de todo incumplimiento, solo deben sancionar a los sujetos pasivos cuando estos hayan incurrido, al menos, en negligencia. <sup>17</sup>

29. A la luz de lo anterior, estimo importante tener en cuenta que el problema que aquí se trata se ha de deslindar de la cuestión de si es necesario sancionar a una persona por infringir las reglas del mecanismo común del IVA. En efecto, las cuestiones que se plantean al Tribunal de Justicia se refieren a las medidas que se han de adoptar en atención al concepto de «base imponible» con el fin de restablecer la situación que habría existido en ausencia de fraude. Por lo tanto, voy a ocuparme directamente de estas cuestiones, dejando al margen la cuestión de las sanciones que podrían haberse adoptado para castigar y disuadir a los sujetos pasivos que hayan incumplido las obligaciones que les incumben en relación con el sistema del IVA. <sup>18</sup>

<sup>12</sup> Véase, en ese sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 19.

<sup>13</sup> De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros están obligados a establecer sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias para toda infracción del Derecho de la Unión, aunque el acto de Derecho de la Unión de que se trate no contenga ninguna disposición expresa al respecto. Véanse las sentencias de 10 de abril de 1984, von Colson y Kamann (14/83, EU:C:1984:153), apartado 28, y de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartado 24. Véase, en este sentido, respecto al sistema común del IVA, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartados 34 y 35.

<sup>14</sup> Ciertamente, el artículo 273 de la Directiva 2006/112 dispone que los Estados miembros «podrán» tomar otras medidas, lo que debe entenderse en el sentido de que faculta a los Estados miembros para adoptar ciertas medidas adicionales. Sin embargo, la obligación de los Estados miembros de combatir el fraude fiscal se deriva de los artículos 310 TFUE, apartado 6, y 325 TFUE y, con carácter general, de la obligación de los Estados miembros de garantizar la plena efectividad del Derecho de la Unión. 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, y, respecto a la *obligación* de los Estados de garantizar la plena efectividad del Derecho de la Unión en materia del IVA, la sentencia de 5 de julio de 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514), apartado 34.

<sup>15</sup> Véase la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartados 33 y 34.

<sup>16</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 33, y de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 20.

<sup>17</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 47, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartados 41 y 42.

<sup>18</sup> En mi opinión, sucedió lo mismo en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), de la que me ocupo más adelante.

### 3. Sobre el concepto de «base imponible»

30. Del considerando 25 de la Directiva 2006/112 se deduce claramente que uno de sus objetivos es armonizar el concepto de «base imponible» de manera que la aplicación del IVA a los hechos imposables conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros. En consecuencia, debe considerarse un concepto autónomo de Derecho de la Unión, que se ha de interpretar uniformemente en toda la Unión Europea.<sup>19</sup>

31. No obstante, en una situación como la controvertida en la sentencia Tulică y Plavoşin o en el presente asunto no se suscita la cuestión del concepto de «base imponible» en sí, sino de qué medidas deben adoptarse para determinar su importe, esto es, para determinar el precio antes de impuestos. Obviamente, en el presente asunto se conoce el precio que se pagó por los servicios prestados, pero, al no quedar claro si el IVA fue recaudado y no ingresado, es decir, si ese precio incluye el IVA, sigue siendo necesario determinar la base imponible.

### **B. Sobre la pertinencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada por el órgano jurisdiccional remitente y por el recurrente**

#### 1. Sentencias Astone, Dobre y Maya Marinova

32. En su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente trata de aclarar si, a tenor de tres determinadas sentencias, las recaídas en los asuntos Astone,<sup>20</sup> Dobre<sup>21</sup> y Maya Marinova,<sup>22</sup> procede considerar que los importes pagados y recibidos en el curso de una operación oculta incluyen el IVA que no ha sido satisfecho, de manera que el impuesto que, según ese órgano jurisdiccional, debe ingresar el proveedor se ha de calcular partiendo de una base imponible inferior al importe de los ingresos así obtenidos.

33. Sin embargo, ninguna de las tres sentencias citadas por el órgano jurisdiccional remitente proporciona en realidad una respuesta *directa* a esta cuestión. Precisamente, las sentencias Astone y Dobre se refieren al derecho a la deducción, y no a la determinación de la base imponible que se ha de tomar en consideración, en su caso, para calcular el IVA devengado. En cuanto a la sentencia Maya Marinova, es cierto que en ella el Tribunal de Justicia consideró que «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], y el principio de neutralidad fiscal deben

<sup>19</sup> Es cierto que los artículos 74 a 82 de la Directiva 2006/112 prevén una serie de excepciones a la definición del concepto de «base imponible» que contiene su artículo 73, en particular, según el considerando 26 de dicha Directiva, para evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en utilizar la vinculación de las partes. Sin embargo, son excepciones que se aplican con carácter uniforme a las operaciones a las que se dirigen: no pretenden conceder ningún margen de maniobra a los Estados miembros a este respecto, sino establecer definiciones alternativas en determinadas situaciones especiales en que, bien no se ha pagado ningún precio, o bien el precio pagado no es plenamente acorde con la realidad económica. Tampoco cuestiona el artículo 273 de la Directiva 2006/112 el carácter armonizado del concepto de «base imponible», con arreglo al cual «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera». El subrayado es mío. En efecto, del tenor de esa disposición se deduce que solo autoriza a los Estados miembros a imponer obligaciones añadidas, pero no les permite apartarse de las normas existentes en relación con la base imponible. En cualquier caso, opino que del contexto en que se inserta el artículo 273 de la Directiva 2006/112 se desprende que, cuando tal disposición menciona «otras obligaciones», alude a las del título XI, que lleva por epígrafe «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo».

<sup>20</sup> Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

<sup>21</sup> Sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

<sup>22</sup> Sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional [...] en virtud de la cual [...] la Administración tributaria puede [...] 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». <sup>23</sup> No obstante, procede recordar que en el citado asunto la Administración tributaria nunca conoció el precio efectivamente pagado por el comprador en las operaciones ocultas. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no hubo de pronunciarse acerca de si, de haberse conocido tal precio, se habría debido considerar que incluía el IVA.

## 2. Sentencia Tulică y Plavoşin

34. Por su parte, el recurrente se remite a la sentencia Tulică y Plavoşin, <sup>24</sup> relativa al caso de dos personas físicas que habían celebrado numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles por los cuales no cobraron inicialmente el IVA. <sup>25</sup> Posteriormente, la Administración tributaria comprobó que la actividad desarrollada por dichas personas físicas presentaba las características de una actividad económica y que, en consecuencia, las mencionadas operaciones estaban sujetas al IVA. La Administración tributaria practicó sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del IVA, calculado tomando como base imponible el precio pactado por los contratantes, más recargos de mora. Así las cosas, la cuestión que planteó el órgano jurisdiccional nacional en ambos asuntos trataba, en esencia, de si los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112 debían 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 ese bien es el sujeto pasivo, debe considerarse que el precio pactado incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a tal precio.

35. En su sentencia recaída en esos asuntos acumulados, el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112 debían 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, este impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si ese vendedor no tiene la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

36. Sin embargo, este razonamiento merece un examen más profundo y, quizá, una cierta aclaración. Dejando al margen los apartados de dicha sentencia que se limitan a reiterar determinados principios básicos del IVA, cabe señalar que el Tribunal de Justicia solamente recurrió a dos argumentos para justificar sus conclusiones: el primero, expuesto en los apartados 34 y 35, y, el segundo, en el apartado 36.

37. Según el *primer argumento*, debe considerarse que el precio facturado incluye el IVA, de modo que el IVA aplicado debe representar para el proveedor la menor carga posible, de acuerdo con el principio de que el IVA debe ser únicamente soportado por el consumidor final.

38. Con arreglo al *segundo argumento*, según el cual, si las autoridades tributarias llegasen a la conclusión de que el IVA no estaba incluido en el precio cobrado, este enfoque «infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo».

<sup>23</sup> Apartado 50 de la sentencia citada.

<sup>24</sup> Sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, en lo sucesivo, «sentencia Tulică y Plavoşin», EU:C:2013:722).

<sup>25</sup> Esta circunstancia fue mencionada en las dos peticiones de decisión prejudicial.

39. Aunque la expresión «importe percibido por el sujeto pasivo» que utiliza el Tribunal de Justicia puede resultar ambigua, ya que es susceptible de entenderse referida bien al importe pagado por los bienes en cuestión (la contraprestación) o bien al IVA pagado por el comprador, considero, no obstante, que el término «importe» se debe entender referido claramente en este supuesto al IVA cobrado.<sup>26</sup> Por lo tanto, la regla mencionada debe interpretarse en este sentido: las autoridades tributarias no pueden recaudar del proveedor un IVA de mayor importe que el que el proveedor haya correctamente calculado y facturado al comprador. En consecuencia, este argumento es similar al primero formulado por el Tribunal de Justicia, que se basa en el principio de neutralidad fiscal, entendida a este respecto en su «sentido vertical».<sup>27</sup> En efecto, en ambos casos se trata de que la carga del IVA no sea soportada por los operadores económicos.

40. A este respecto, tal solución podría resultar sorprendente si, como parece sugerir la falta de una referencia expresa a las circunstancias del caso, se hubiese de aplicar a todas las situaciones en que las operaciones no sean conformes con la normativa del IVA y, en particular, a aquellas en que, como aquí sucede, dos sujetos pasivos acordasen ocultar sus operaciones a las autoridades tributarias. En tal situación, la conclusión lógica que se extrae del hecho de haber ocultado su operación es que no tuvieron en cuenta IVA alguno. Puesto que ambos saben que la operación no quedará sujeta al IVA y, por tanto, el comprador no tendrá derecho a deducir IVA alguno por el precio pagado, lógicamente este precio se corresponde, desde el punto de vista del comprador, con el coste que este habría soportado, excluido el IVA que en principio hubiera tenido que adelantar, y, desde el punto de vista del proveedor, con la contraprestación que habría percibido, excluido el IVA que en circunstancias normales habría recaudado e ingresado.<sup>28</sup> De hecho, cuando dos sujetos pasivos acuerdan ocultar una operación realizada entre ellos al objeto de cubrir las necesidades de una actividad gravada, normalmente lo que pretenden con ello es algo tan simple como eludir el impuesto sobre los rendimientos, no el IVA en sí, pues, por definición, este impuesto es neutral para ellos precisamente a causa del principio de neutralidad. La razón por la que no presentan la declaración del IVA no es otra que evitar todo registro formal de la operación a efectos de la determinación de los rendimientos en general (incluyendo el impuesto que los grava).

<sup>26</sup> Véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15, y de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248), apartado 44, a las que se refiere el Tribunal de Justicia en su sentencia *Tulică y Plavoşin*. En la versión inglesa de la sentencia *Tulică y Plavoşin* los términos empleados son «the amount paid by the taxable person», mientras que en la versión rumana la expresión utilizada es «superioară celei primite de persoana impozabilă» y, en la versión francesa, «que l'assujetti a perçu», que significa más bien «paid to the taxable person».

<sup>27</sup> En efecto, el concepto de «principio de neutralidad» puede referirse, en materia de IVA, a la aplicación del principio de no discriminación a este ámbito. Véase, a este respecto, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 48.

<sup>28</sup> Si el proveedor no está registrado a efectos del IVA y el comprador no tenía intención de deducir IVA alguno, lógicamente este último compró los bienes al mismo precio que habría pagado, excluido el correspondiente IVA, si la operación hubiese estado sujeta al impuesto, ya que cabe presumir que el comprador sabía que, en tal caso, podría haber deducido el IVA que hubiese pagado. Este es el motivo por el que, en la práctica mercantil entre profesionales, los precios de las ofertas comerciales se suelen expresar sin incluir el impuesto, pues este es el precio que le interesa al comprador.

41. La situación es diferente cuando el comprador no sabe que el proveedor no va a ingresar IVA alguno. En tal caso, en principio el comprador estará dispuesto a pagar un precio equivalente al que habría pagado por productos o servicios similares, IVA incluido, bien porque el comprador es un consumidor final, del que se espera que soporte la carga del IVA, o bien porque el comprador es un sujeto pasivo y confía en poder deducir ese IVA.<sup>29</sup>

42. No obstante, procede observar que, incluso en tal situación, la racionalidad económica sugiere que, en determinadas circunstancias, el precio pagado no incluya IVA alguno. En efecto, el proveedor puede decidir no ingresar el IVA precisamente para disminuir su precio de venta sin reducir su margen, y así poder vender grandes cantidades de productos o servicios en poco tiempo (casi siempre, antes de desaparecer).

43. En mi opinión, hay otro caso en que la postura adoptada en la sentencia Tulică y Plavoşin no es necesariamente válida, y coincide con aquel en el que la Administración tributaria no dispone de información sobre el precio pagado. En función del método utilizado para determinar dicho precio y, en particular, en los casos de comparación, el IVA deberá considerarse incluido o no en el precio así determinado. Todo depende del elemento de comparación utilizado.<sup>30</sup>

44. Todo esto pone de manifiesto que, desde el punto de vista de las medidas que se han de adoptar para restablecer la situación que existiría si no se hubiese cometido ilegalidad alguna, no hay un único método que pueda aplicarse a todas las situaciones.<sup>31</sup> En particular, la postura adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Tulică y Plavoşin solo parece válida cuando la operación se haya llevado a cabo con compradores de los que razonablemente cabe suponer que no fueran conscientes de que las operaciones realizadas estaban sujetas al IVA. Solo en tal situación es razonable considerar que el precio pagado habría sido idéntico si la operación hubiese estado sujeta al IVA.

<sup>29</sup> Procede recordar, no obstante, que, para conservar el derecho a deducción en caso de fraude, el comprador, cuando menos, no debe haber incurrido en negligencia. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Por consiguiente, corresponde a los jueces y autoridades nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. Véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861), apartado 34 y jurisprudencia citada. Si así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude, lo mismo sucede cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. Véase la sentencia de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid* (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 46. En cuanto al grado de diligencia exigido a un sujeto pasivo que desee ejercer su derecho de deducción, el Tribunal de Justicia considera que el sujeto pasivo debe adoptar todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para garantizar que la operación realizada no implica su participación en una evasión fiscal. Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 52. En particular, cuando existan sospechas de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad. Véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid* (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 60.

<sup>30</sup> En este sentido entiendo la postura seguida por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Fontana*, donde esencialmente declaró que, cuando no se han cumplido las obligaciones de información, cabe utilizar como base imponible el volumen de negocios de una empresa, evaluado de manera inductiva sobre la base de estudios sectoriales aprobados por decreto ministerial, sin remitirse al enfoque adoptado en la sentencia *Tulică y Plavoşin*. Véase la sentencia de 21 de noviembre de 2018, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 36.

<sup>31</sup> Por analogía, quisiera señalar, en cuanto a las medidas de determinación que ha de emprender una institución europea cuya decisión ha sido anulada a fin de restituir al demandante en la situación en que se encontraría si no se hubiese cometido la ilegalidad, que tal determinación requeriría un análisis detallado de la situación. Véanse las sentencias de 31 de marzo de 1971, *Comisión/Consejo* (22/70, EU:C:1971:32), apartado 60; de 6 de marzo de 1979, *Simmenthal/Comisión* (92/78, EU:C:1979:53), apartado 32; de 17 de febrero de 1987, *Samara/Comisión* (21/86, EU:C:1987:88), apartado 7, y, más explícitamente, pero del Tribunal General, la sentencia de 23 de abril de 2002, *Campolargo/Comisión* (T-372/00, EU:T:2002:103), apartado 109.

45. Por consiguiente, en mi opinión, la postura adoptada en la sentencia Tulică y Plavoşin ha de estimarse válida solamente en tal situación e, incluso en ese caso, debe considerarse que consiste meramente en establecer una presunción que puede ser desvirtuada por las autoridades tributarias si resulta, por ejemplo, que el precio aplicado era más próximo al precio exigido, IVA no incluido, por bienes o productos similares.<sup>32</sup>

### 3. *Sobre el tipo de criterio que se ha de seguir para determinar las medidas oportunas*

46. Hay quien puede verse tentado a ir más allá y considerar que, cuando los sujetos pasivos (es decir, partes en una operación que no sean consumidores finales) hayan ocultado fraudulentamente una operación, no procede pagar IVA alguno. En efecto, desde una perspectiva económica, si se considera la cadena comercial en su conjunto, la consecuencia lógica del argumento basado en el principio de neutralidad sería que, en determinadas circunstancias, no sería necesario el pago de ningún IVA al correspondiente Estado miembro para restablecer la situación que debería haber existido.<sup>33</sup>

47. En particular, cuando la operación se produzca entre dos sujetos pasivos, como en el presente asunto (la sentencia Tulică y Plavoşin no especifica si los compradores eran sujetos pasivos a efectos del IVA), es cierto que, si la operación se hubiese realizado debidamente, el comprador habría pagado el IVA al proveedor, quien seguidamente lo habría ingresado al Estado miembro correspondiente. Sin embargo, el comprador también habría deducido ese IVA del impuesto que hubiera recaudado por sus propias ventas (o habría obtenido el reembolso del IVA pagado en exceso).<sup>34</sup> En consecuencia, como ya he expuesto, el IVA definitivamente recaudado por un Estado miembro seguiría siendo igual al IVA recaudado en la fase de la última operación, es decir, aquella en la que participa un comprador que no vaya a utilizar los productos o servicios para las necesidades de sus operaciones gravadas.<sup>35</sup> Por este motivo, tal como subraya la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el IVA, que es un impuesto indirecto sobre el consumo, en último término grava solo al consumidor.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> A este respecto, procede señalar que el precio de mercado constituye un método válido para la corrección de anomalías en los precios, previsto en la propia Directiva 2006/112. En efecto, el artículo 80 de dicha Directiva, que se encuadra en el mismo título que los artículos 73 y 78, en el caso de que las partes estén relacionadas entre sí y, por tanto, exista la probabilidad de que el precio pagado no refleje el valor económico real de la operación, permite a los Estados miembros tomar como base imponible el valor normal de mercado en lugar del precio pagado. Véanse también el considerando 26 y el artículo 77 de la Directiva 2006/112.

<sup>33</sup> Es cierto que, en el apartado 28 de la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), el Tribunal de Justicia declaró que, «cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado». Pero yo no creo que, al aludir a la existencia de una pérdida de ingresos fiscales, el Tribunal de Justicia realmente quisiera llevar a cabo un examen global de las consecuencias generales de una infracción en materia de IVA.

<sup>34</sup> Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducir el IVA soportado de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones tampoco puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA. Véase la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 45.

<sup>35</sup> A título de ejemplo, tomemos una cadena de suministro ordinaria en relación con un cierto producto que comprende tres intermediarios, cada uno de ellos con un margen de beneficio de 10 euros. Supongamos también que cada operación está sujeta a un IVA del 20 %. Así pues, la primera vez que se vende el producto, será al precio de 12 euros (IVA incluido), lo que significa que el IVA recaudado y después ingresado al Estado miembro será de 2 euros. La segunda vez que se vende el producto, será al precio de 24 euros (IVA incluido); el IVA recaudado será de 4 euros, pero el impuesto ingresado será solo de 2 euros, pues será deducible el IVA de 2 euros pagado en la operación anterior. El producto será vendido después una tercera vez a un consumidor final al precio de 36 euros (IVA incluido); el impuesto recaudado será de 6 euros, pero el IVA ingresado será solo de 2 euros (los 6 euros recaudados menos los 4 anteriormente pagados). Al final, el importe total del impuesto recaudado será de 6 euros, exactamente el mismo que si el producto lo hubiese vendido directamente el primer sujeto pasivo al consumidor final por 36 euros.

<sup>36</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), apartado 28.

48. En tales condiciones, cuando un Estado miembro reclama el pago del IVA a un proveedor que, *a priori*, no lo incluyó en el precio de venta y que, por consiguiente, no fue deducido por el comprador, en primer lugar, este podría acabar recaudando un IVA superior al que se habría recaudado en ausencia de fraude. En segundo lugar, tal reclamación reduciría necesariamente el beneficio del proveedor si este no pudiese repercutir el impuesto al comprador, algo que parece contrario al principio de neutralidad esbozado en el punto 38 de las presentes conclusiones.<sup>37</sup>

49. Es cierto que, en la sentencia Tulică y Plavoşin, el Tribunal de Justicia admitió que las medidas que se hayan de adoptar para subsanar la situación pueden depender de la posibilidad del proveedor de recuperar del comprador el IVA reclamado por las autoridades tributarias, precisamente para salvaguardar esta neutralidad. Sin embargo, la existencia de tal posibilidad no resuelve el problema, sino que podría trasladárselo al comprador, que quizá había actuado de buena fe. En efecto, el comprador podría legítimamente no tener conocimiento, por ejemplo, de que el proveedor no había incluido el IVA en el precio o de que sí lo había incluido, pero no tenía la intención de ingresarlo. En consecuencia, el comprador podría haber abonado un precio idéntico al que habría pagado si la operación, desde el principio, hubiese estado sujeta al IVA y, por tanto, ya hubiese ejercido su derecho a deducir el importe del IVA expresado en la factura emitida cuando el proveedor exija el IVA reclamado por las autoridades tributarias.<sup>38</sup>

50. Cabría responder que al comprador, a su vez, podría permitírsele deducir por segunda vez, de alguna manera, el IVA pagado, de forma que se mantuviese su neutralidad para ese comprador. Sin embargo, con ello se penalizaría al Estado miembro, pues la deducción realizada por el comprador sería superior al IVA transferido.<sup>39</sup> En mi opinión, ni los compradores ni los Estados miembros (y, por tanto, indirectamente sus sujetos pasivos) deben padecer las consecuencias de la ilegalidad cometida, aun de buena fe, por los proveedores. Desde esta perspectiva, si se ha de considerar que en último término solo han de soportar el IVA los consumidores, tal como exige el principio de neutralidad, para restablecer la situación que debería haber existido si no se hubiese cometido la ilegalidad sería necesario determinar previamente si procedía ingresar alguna cantidad en concepto de IVA, habida cuenta de la fase de la producción en que se cometió la irregularidad y del tipo de irregularidad cometida.<sup>40</sup>

<sup>37</sup> Desde esta perspectiva, a partir del momento en que el pago de ciertas sumas en concepto de IVA no es necesario para mantener indemne el tesoro público, cualquier obligación de este tipo debe considerarse una sanción y no una medida tendente a restituir la situación.

<sup>38</sup> En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las autoridades tributarias no pueden negar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA satisfecho en relación con adquisiciones de bienes que le fueron entregados porque no cabe dar crédito a las facturas correspondientes a esas adquisiciones. Véase el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), apartado 66.

<sup>39</sup> Pues el IVA solo se habría ingresado una vez, pero se habría deducido dos veces.

<sup>40</sup> Desde este punto de vista estrictamente económico, el hecho de que el sistema del IVA se base en el principio de pago fraccionado no obsta a que la obligación de restablecer la situación en algunos casos pueda no requerir el ingreso de IVA alguno. En efecto, como ya he explicado, el mecanismo que concreta este principio no afecta a la liquidación de este impuesto, sino que persigue otras finalidades. Por un lado, pretende reducir el riesgo de pérdida de ingresos tributarios en caso de insolvencia de un intermediario. Por otro, con este sistema se quiere proporcionar a la Administración tributaria una visión de conjunto de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo y su consumo intermedio, lo que permite cruzar los datos con las declaraciones de otros impuestos. No obstante, cuando ya se ha producido la reventa a personas que sí son consumidores finales, esta operación ha estado sujeta al IVA y, en consecuencia, el Estado miembro ha recaudado todo el IVA devengado, como sucede en este caso, dicho primer objetivo pierde su pertinencia en cuanto a las medidas que se han de adoptar para subsanar la situación. En cambio, desde este punto de vista sigue siendo del todo pertinente en relación con las sanciones que se han de imponer a quienes han ocultado indebidamente determinadas operaciones, pues las sanciones han de disuadir a otras personas de cometer la misma infracción, lo cual podría poner en peligro la consecución de este objetivo. En cuanto al segundo objetivo, dado que no está directamente vinculado a los principios esenciales del IVA, *a priori* solo sería pertinente al objeto de determinar la sanción que procede imponer.

51. Aunque esta postura es coherente desde un punto de vista meramente económico y centrado necesariamente en la cadena de comercialización en su conjunto y en los fundamentos teóricos de todo el sistema del IVA, considero que este punto de vista debe ceder ante la realidad práctica del sistema, que, a su vez, ha de centrarse en las obligaciones asumidas por cada sujeto pasivo.

52. Desde el *punto de vista jurídico*, en efecto, la cuestión de las medidas que se deben adoptar para subsanar una situación debe valorarse atendiendo únicamente a las obligaciones que la persona de que se trata no ha cumplido.<sup>41</sup> No hay necesidad de comprobar si es o no posible que el IVA se hubiera deducido posteriormente o si quizá el Estado miembro acabará recaudando un IVA superior al que habría recaudado de no haberse producido el fraude. Lo único que importa es si, en el caso de operaciones ocultas, el impuesto correspondiente a estas operaciones debe calcularse partiendo de la premisa de que los importes cobrados por ellas por el proveedor incluían el IVA.

53. En esencia, dado que todos los sujetos pasivos deben observar la normativa del IVA, si uno no ha aplicado el IVA a sus operaciones, el restablecimiento de la situación implica exigirle que ingrese el impuesto correspondiente. Desde este punto de vista, el concepto de la obligación de subsanar la situación no tiene por objeto neutralizar los efectos de la infracción cometida, sino que pretende simple y llanamente obligar al sujeto pasivo a cumplir las normas del IVA, al margen de toda consideración relativa a la declaración del impuesto o a la neutralidad competitiva.

54. Aunque esta cuestión nunca le ha sido claramente planteada al Tribunal de Justicia, constituiría un giro ciertamente radical respecto a la actual jurisprudencia considerar que las medidas que se han de adoptar para restituir la situación se han de determinar atendiendo al impacto del fraude para el IVA recaudado en toda la cadena de comercialización. En efecto, aunque, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA es la toma en consideración de la realidad económica y mercantil,<sup>42</sup> entiendo que la postura adoptada por el Tribunal de Justicia, al menos por lo que respecta al pago del impuesto, siempre ha consistido implícitamente en considerar que las medidas que se han de adoptar para restablecer la situación deben determinarse de forma específica para cada sujeto pasivo y, por tanto, para cada operación de la cadena de suministro.<sup>43</sup>

55. Sin embargo, esta dicotomía entre un planteamiento económico y global de las medidas que deben adoptarse y otro de carácter jurídico basado en la situación individual de cada sujeto pasivo revela, por las razones antes expuestas, que la postura adoptada en la sentencia Tulică y Plavoşin no puede justificarse por el principio de neutralidad. En efecto, si se considera que las medidas que se han de adoptar deben determinarse atendiendo a cada sujeto pasivo, sin comprobar si, en conjunto, el fraude ha tenido consecuencias en la recaudación del IVA, las soluciones que se adopten no serán necesariamente neutras desde el punto de vista económico.

<sup>41</sup> De acuerdo con esta interpretación jurídica, la distinción entre las medidas dirigidas a restablecer la situación y las medidas sancionadoras no depende de si la medida va más allá de una reparación del daño sufrido por el Estado miembro, sino solamente del objetivo perseguido con ella y consistente en combatir la elusión del IVA: una sanción es aquello que la Administración impone al particular por haber infringido la normativa del IVA, además del pago del IVA debido y con independencia de si este pago va más allá de lo necesario para compensar la falta de ingresos fiscales.

<sup>42</sup> Véanse, por ejemplo, las sentencias de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), apartado 43, y de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465), apartado 40.

<sup>43</sup> En efecto, mientras que en materia de IVA el Tribunal de Justicia otorga importancia a los efectos económicos del comportamiento de los sujetos pasivos, de una lectura general de su jurisprudencia a este respecto se desprende que, a fin de restablecer la situación, el Tribunal de Justicia sigue prestando gran atención al respeto de la norma que ha sido infringida. Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartado 48, en que el Tribunal de Justicia aludió a «todas las circunstancias individuales».

56. Esto queda especialmente claro en relación con la distinción que en la mencionada sentencia se hace en función de si el Derecho nacional permite o no al proveedor reclamar al comprador el IVA exigido por las autoridades tributarias, pues es difícil entender cómo el hecho de que el proveedor pueda reclamar al comprador dicho IVA requerido por las autoridades tributarias puede excluir la posibilidad de que tal proveedor haya recaudado y no ingresado el IVA y que, por tanto, este haya sido incluido en el precio y no haya sido abonado al Estado. Asimismo, también resulta difícil justificar la solución adoptada basándose exclusivamente en el principio de neutralidad, ya que el Tribunal de Justicia no trató de determinar cuáles eran las consecuencias que iban a derivarse para el comprador, quien podía haber actuado de buena fe, del hecho de que el proveedor pudiera reclamar al comprador el IVA exigido por las autoridades tributarias.<sup>44</sup>

57. En mi opinión, la única forma de observar plenamente el principio de neutralidad en el sentido que le asignó el Tribunal de Justicia en la sentencia Tulică y Plavoşin habría sido *exigir* que los Estados miembros dispusieran, en primer lugar, que el proveedor podía reclamar al comprador el IVA reclamado por las autoridades tributarias solo en caso de que razonablemente pudiera deducirse de las circunstancias del asunto que dicho impuesto no estaba incluido en el precio, y, en segundo lugar, que, en el supuesto de que el comprador razonablemente pudiera no haber conocido el fraude, se le permitiera deducir la *diferencia* entre el IVA ya deducido, calculado sobre la base del precio pagado, y el IVA posteriormente reclamado. No obstante, dado que esta cuestión no se plantea directamente en el presente asunto, no es necesario profundizar en ella.

58. En cualquier caso, se llega a la conclusión de que el enfoque más práctico que debe seguirse para casos particulares en caso de fraude es comprobar si resultaba evidente que el precio pagado no incluía el IVA, pues no tendría sentido que los comerciantes lo incluyeran. Visto así, la postura adoptada en la sentencia Tulică y Plavoşin debe entenderse basada en la presunción de que el comprador no estaba informado de la ilegalidad cometida por el proveedor.

59. En consecuencia, el razonamiento del Tribunal de Justicia en la sentencia Tulică y Plavoşin debe interpretarse referido únicamente a la situación en que el comprador no tiene motivos para sospechar que el proveedor no tiene intención de ingresar el IVA, y en el sentido de que, en tal situación concreta, establece una presunción a fin de simplificar la tarea de las autoridades tributarias.<sup>45</sup> No obstante, esta presunción ha de ser *iuris tantum*, pues, si se presentan pruebas, referidas a los precios de mercado habitualmente exigidos por el mismo producto o servicio, de que el precio no incluía el IVA, deberá considerarse desvirtuada la presunción de que el precio pactado entre las partes incluía el IVA.

60. Dado que, como ya he expuesto, en el presente asunto se deduce claramente de los autos que las partes acordaron ocultar sus operaciones, no opera la presunción establecida en la sentencia Tulică y Plavoşin. Antes bien, en tales circunstancias se ha de presumir que el precio pagado no incluía el IVA, a no ser que, por ejemplo, las partes puedan demostrar que dicho precio se aproximaba al precio que se habría pagado si la operación hubiera estado sujeta al IVA. En este

<sup>44</sup> Esta distinción resulta aún más difícil de entender teniendo en cuenta que, como ya he explicado, la obligación de los Estados miembros de adoptar las medidas necesarias para restablecer la situación se deriva de su obligación de garantizar la plena efectividad de la Directiva 2006/112, obligación que no puede, en consecuencia, quedar frustrada por la legislación nacional del Estado miembro. A este respecto, quisiera señalar que en determinadas sentencias el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros no pueden prohibir al vendedor regularizar las facturas emitidas (que constituyen la prueba de una operación mercantil, y no del pago del precio cobrado) cuando se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos. Véase la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 28. En este sentido, dado que el Tribunal de Justicia consideró que dicha obligación debía ponderarse con el principio de seguridad jurídica, por lo general le correspondía a él decidir en qué caso ese principio exigía a los Estados miembros negar a los vendedores el derecho a repercutir el impuesto a los compradores. Véase, por analogía, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417), apartados 53 y 54.

<sup>45</sup> Véase, en ese sentido, el considerando 5 de la Directiva 2006/112.

último caso, por tanto, si CB puede demostrar que la contraprestación total que recibió por sus servicios se corresponde esencialmente con el precio que tenían en ese momento, en el mercado de que se trate, servicios idénticos (IVA incluido), las autoridades tributarias deberán partir de la premisa de que ese importe necesariamente incluía el IVA.

## V. Conclusión

61. En las circunstancias descritas, propongo responder a la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Galicia que los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de neutralidad, de 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, en las circunstancias del procedimiento principal (a saber, en un caso de operación oculta efectuada entre dos sujetos pasivos en el marco de su actividad que da derecho a deducción), no se oponen a que la legislación nacional calcule la deuda del IVA partiendo de la premisa de que este no estaba incluido en el precio cobrado. No obstante, en tales circunstancias, la legislación nacional debe disponer que dicha premisa pueda quedar refutada por el sujeto pasivo presentando pruebas en contrario, en particular mediante la comparación del precio pagado con los precios imperantes (IVA incluido) para productos o servicios similares.