



**Miguel Ángel Garrido**  
Socio director de Garrido Abogados

## Cálculo de ventas ocultas: el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia

**H**ace apenas unos meses nos hacíamos eco de la controversia que habían planteado dos sentencias del Tribunal Supremo del año 2020, una dictada por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2020 y otra por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 17 de diciembre de 2020. Ambas versaban sobre la forma de cuantificar el importe de ventas ocultas a la Hacienda Pública cuando éstas son descubiertas en el curso de un procedimiento inspector.

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo se pronunciaba declarando que debía tomarse como referencia el importe íntegro de lo cobrado, sin deducción de las cuotas de IVA que se habrían devengado y que se entenderían incluidas en el precio, pues el contribuyente nunca pensó pagar dicho impuesto y hasta el momento de su descubrimiento habían pasado a engrosar el patrimonio del defraudador.

Sin embargo, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo se decantaba por considerar que, para la determinación de la base imponible de la imposición directa del sujeto pasivo que había obtenido las ventas descubiertas, debía tomarse como cifra a integrar el importe descubierto en las cuotas de IVA que se deben considerar incluidas en el precio. La justificación que aportaba la Sala de lo Contencioso era el establecimiento de una concordancia con su doctrina reiterada sobre esta misma cuestión en el IVA.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido doctrina que, creemos, cerrará este debate de forma definitiva, mediante su sentencia de 1 de julio de 2021 dictada en una cuestión prejudicial elevada precisamente por un Tribunal español -el Tribunal Superior de Justicia de Galicia-.

El TJUE analiza la Directiva 2006/112/CE y la normativa interna española concluyendo que a la luz del principio de neutralidad que debe imperar en la aplicación del IVA debe interpretarse que incluso cuando concurra



un comportamiento fraudulento, si los sujetos pasivos del IVA no han comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni han emitido factura, ni han hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria, en el marco de una inspección de la declaración de impuestos directos, 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.

Es decir, el TJUE se sitúa en la tesis sostenida por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo pues exige descontar del precio descubierto las cuotas del IVA que aplicarían a dicha operación para calcular la base imponible del impuesto directo. El TJUE establece como excepción a esta fórmula que el sujeto pasivo pudiera, después del descubrimiento de la operación ocultada, repercutir las cuotas de IVA y que éstas posteriormente pudieran ser deducidas por el destinatario de la misma.



■

## El TJUE seguramente cierre el debate sobre la forma de determinar la base imponible en impuestos directos

■

El supuesto examinado por el TJUE consistía en prestaciones de servicios de una persona física a sociedades que habían sido completamente ocultadas a la Administración, cobrándose en su integridad en efectivo sin cumplir ningún tipo de formalidad tributaria. Las prestaciones de servicios de la persona física afloraron para la Inspección tributaria al tiempo de realizar actuaciones inspectoras sobre las empresas de forma que se iniciaron actuaciones de comprobación sobre la citada persona física regularizando la Inspección por el importe íntegro descubierto como percibido. Fue en el marco del proceso de revisión de esta liquidación cuando el Tribunal Superior de Justicia de Galicia elevó la cuestión prejudicial al TJUE, aun cuando la liquidación a revisar versara sobre el IRPF.

El TJUE razona que, aunque se haya incumplido la obligación de facturación, la Inspección no puede obstaculizar la aplicación del principio básico del IVA consistente en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final. La interpretación realizada por la Administración española es considerada por el TJUE como una sanción adicional a la que deba imponerse por el incumplimiento de las obligaciones derivadas del IVA y, por tanto, contraria a derecho. En definitiva, el TJUE fija estas conclusiones relativas a la forma de determinar la base imponible en el impuesto directo con independencia del régimen sancionador que deba aplicarse en relación a las cuotas de IVA no declaradas.

Esta sentencia del TJUE seguramente cierre el debate sobre la forma de determinar la base imponible en los impuestos directos en el caso de operaciones ocultadas sujetas al IVA, pero trasladará el debate a delimitar en qué casos puede repercutir el sujeto inspeccionado las cuotas de IVA descubiertas y, en especial, el alcance del apartado 2º del artículo 89. Tres LIVA. El TJUE considera que esta cuestión debe ser resuelta por el Tribunal que resuelva en cada caso.

Recordemos que este apartado ya fue modificado en el pasado restringiendo su alcance, pues en el pasado se impedía la repercusión en cuanto se hubiera cometido una infracción de cualquier tipo mientras que ahora se exige que la operación sea integrante de un fraude, es decir, una operación organizada tendente a minorar los ingresos efectuados a la Administración.