

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069767

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 246/2018, de 19 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 192/2016

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación. Operaciones ocultas no facturadas.** La aplicación de la doctrina establecida por la STJUE, de 7 de noviembre de 2013, asuntos núms. C-249/12 y C-250/12 (acumulados) (NFJ052522), en el sentido de que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas, no está condicionada a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata, ni a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA, ni al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor. Dicho en otros términos, las medidas contra el fraude que los Estados miembros pueden adoptar en el ámbito del IVA, según la doctrina contenida en la esa STJUE, tienen como límite el respeto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, y que resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren aquellas circunstancias [Vid., STS, de 27 de septiembre de 2017, recurso n.º 194/2016 (NFJ068186)].

Así las cosas, procede fijar la interpretación del art. 78.Uno Ley 37/1992 (Ley IVA), en conexión con los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), en el sentido de que para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales no justificadas. Base imponible de la ganancia, IVA incluido.** Puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones. Sin embargo, este Tribunal, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, ha de acoger la doctrina expuesta que se justifica, en relación con el IVA, por la naturaleza específica de este impuesto europeo, regulado en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), como un impuesto indirecto y general sobre el consumo, multifásico, que grava de manera exactamente proporcional el precio de las operaciones de comercio de bienes y servicios, y de carácter neto en cuanto que lo exigido es la diferencia entre el IVA repercutido por el contribuyente en sus operaciones y el IVA soportado en el coste de sus adquisiciones de bienes y servicios, al gravar el valor añadido en cada operación. Y siendo ello así, la interpretación del art. 78.Uno Ley 37/1992 (Ley IVA), ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IRPF y, en su caso, en las sanciones que se impongan.

En efecto, conforme al art. 6.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF) constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el contribuyente, de la que no forma parte el IVA que éste último puede repercutir a sus clientes; pues bien, no puede admitirse que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, la determinación de ésta a efectos del IRPF se haga, sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste. Dicho de otro modo, el precio de las compraventas contempladas no puede ser

distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto, y sin IVA incluido para las liquidaciones del IRPF y las sanciones derivadas.

**Procedimiento sancionador.** *Base de la sanción, IVA incluido.*

[Vid., ATS, de 8 de marzo de 2017, recurso n.º 192/2016 (NFJ069769), que admite el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia].

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 89.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 73 y 78.

#### PONENTE:

*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

#### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 246/2018

Fecha de sentencia: 19/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 192/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 06/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

R. CASACION núm.: 192/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 246/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado, presidente  
D. Angel Aguillo Aviles  
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 19 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/192/2016, interpuesto por don Virgilio , representado por el procurador don Juan Lage Fernández-Cervera, contra la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15765/2015 , relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida y hechos relevantes del litigio*

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (ES:TSGAL:2016:6762), desestimatoria del recurso 15765/2015 .

2. En lo que a este recurso de casación interesa, los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) El 11 de marzo de 2013 se incoó a don Virgilio , armador de pesca, acta de disconformidad por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de 2007 a 2010, en la que se hacía constar que, en su condición de comerciante al mayor de pescados, vendió sus capturas a la Sociedad Cooperativa del Mar San Miguel. Parte de esas ventas eran ocultas (no contabilizadas ni declaradas), por lo que en el acta de inspección se incrementaron los ingresos derivados de su actividad empresarial, determinando el correspondiente aumento de la base imponible del IRPF.

b) Como consecuencia de tales hechos se le sancionó como autor de infracciones tributarias graves.

c) Contra la liquidación y el acto sancionador interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que, una vez acumuladas, fueron desestimadas por el Tribunal Económico- Administrativo Regional (TEAR) de Galicia en resolución de 17 de septiembre de 2015.

d) El Sr. Virgilio interpuso recurso contencioso-administrativo pretendiendo la anulación de la mencionada resolución económico-administrativa y de los dos actos que confirmó. Subsidiariamente interesó que, para determinar la base imponible del IRPF, se tuviera en cuenta que las ventas ocultas (no contabilizadas) incluían en su importe el impuesto sobre el valor añadido (IVA), por lo que las sumas correspondientes a esta carga tributaria no deberían integrarse en la base imponible del IRPF.

**3.** La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación desestimó ambas pretensiones, principal y subsidiaria. Respecto de esta última razona en los siguientes términos (FJ 4º, in fine ):

«Tampoco podemos admitir que las ventas contabilizadas en B -hechas de común acuerdo entre entre la Cooperativa y los pescadores- deben entenderse realizadas con IVA (incluido dentro del precio total) a los efectos de permitir la deducción/compensación y excluir su importe de las declaraciones de I.sociedades/IRPF. No estamos en el supuesto contemplado en las sentencias del TJUE -resuelve supuestos de compras legales en las que no se diferencia el precio y los impuestos- sino ante ventas ocultas, en las que la voluntad de las partes fue realizarlas al margen de la legalidad tributaria y, por tanto, excluirlas de la carga del IVA; carga tributaria que ahora no puede jugar en su beneficio».

#### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación*

**1.** Don Virgilio preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 26 de octubre de 2016.

**2.** En dicho escrito imputó a la sentencia que combate hasta diez infracciones jurídicas, la última de ellas de artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [LIVA].

**3.** La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 16 de enero de 2017 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 8 de marzo siguiente, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], precisa que la cuestión que presenta ese interés consiste en:

«Determinar si el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin , asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 , en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes el impuesto sobre el valor añadido, a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto».

#### **Tercero.** *Interposición del recurso de casación*

**1.** Don Virgilio interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 24 de abril de 2017.

**2.** Precisa que la cuestión debatida consiste en determinar si, en el caso de que una empresa reciba una cantidad por sus operaciones sin haber repercutido el IVA expresamente, la base imponible es la cantidad recibida o el resultado de dividir ésta por uno más el tipo de gravamen.

**3.** Recuerda que, conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin (asuntos acumulados C-249/12 y C- 250/12 , EU:C:2013:722 ), así como de acuerdo con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de marzo de 2015 (reclamación NUM002 ), en tales casos la base imponible es la contraprestación recibida menos el IVA; en otras palabras, la cantidad total recibida incluiría el IVA.

4. Subraya que el sistema del IVA quebraría si se considerase que, en tales casos, la base imponible es el importe total recibido.

5. Termina solicitando el dictado de sentencia que anule la recurrida y declare que el artículo 78.Uno LIVA debe 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 de la cuota del mencionado impuesto devengada por la operación gravada, tal cuota debe considerarse ya incluida en el precio si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

#### **Cuarto. Oposición al recurso**

1. La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 11 julio de 2017, en el que interesó su desestimación.

2. Señala que no pueden equipararse la situación examinada por el TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin y la que concurre en el presente recurso, pues en dicha sentencia se examina un supuesto en el que no se declara la actividad a efectos del IVA, mientras que ahora se trata de una totalmente oculta. Es posible que un sujeto pasivo defienda que su actividad no está sujeta al IVA, aunque la Administración regularice su situación, sin que necesariamente la haya ocultado. Tal conducta no puede equipararse a la del obligado tributario que realiza una actividad económica sujeta al IVA y decide ocultar una parte de las ventas, efectuando una declaración incompleta. El TJUE no habla en dicha sentencia de fraude; se limita a recordar el principio de proporcionalidad.

3. Recuerda que la repetida sentencia del TJUE tiene su antecedente en la de 24 de octubre de 1996, Elida Gibss ( C-317/94 ; EU:C:1996:400 ), en la que se examinaba un supuesto de venta por fabricante a minoristas y un descuento que se aplicaba al minorista o al consumidor final, admitiendo el TJUE que la base imponible debe minorarse en el descuento. De esta sentencia obtiene el abogado del Estado que el fundamento de la decisión es el principio de neutralidad del IVA, teniendo en cuenta que en el caso examinado se conocía con exactitud el precio satisfecho por el consumidor final. Trae a colación también las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone ( C-332/15 ; EU:C:2016:614 ), y 5 de octubre de 2016, Maya Marinova ( C-576/15 ; EU:C:2016:740 ).

4. Entiende que la cuestión debatida no está aclarada y que, por tanto, procede plantear cuestión prejudicial al TJUE, teniendo en cuenta que los supuestos de hecho abordados en la jurisprudencia comunitaria no son materialmente iguales a los de este litigio.

5. Considera que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho sin que se aprecie en ella infracción del ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Es más, dicho pronunciamiento judicial se ajusta a los términos del artículo 78.Cuatro LIVA .

6. Termina indicando que el principio de neutralidad del IVA y la limitación de la carga impuesta a los operadores económicos que intervienen en la cadena de venta no pueden favorecer a quien defrauda omitiendo la declaración. Enfatiza que la aplicación al presente caso de la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin, supondría una disminución de ingresos fiscales, respecto de los que deberían haberse producido si el recurrente hubiera respetado la legalidad, sin causa alguna que justifique su actuación.

7. Interesa la desestimación del recurso, siendo confirmada la sentencia impugnada por ser ajustada a Derecho.

#### **Quinto. Señalamiento para votación y fallo y deliberación**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo,

circunstancia que se hizo constar en providencia de 27 de septiembre de 2017, fijándose al efecto el día 6 de febrero de 2018.

La deliberación se ha extendido a lo largo de varias sesiones, habiéndose celebrado la última en el día 13, en el que efectivamente se votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo

1. El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimatoria del recurso 15765/2015 . Dicho recurso contencioso-administrativo se enderezaba a obtener la anulación de la resolución del TEAR de Galicia, de 17 de septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones dirigidas contra la liquidación del IRPF (ejercicios 2007 a 2010) debido por don Virgilio y el correspondiente acto sancionador.

2. Frente a dicha sentencia, el Sr. Virgilio preparó recurso de casación denunciando diez infracciones jurídicas. La Sección Primera de esta Sala, en auto de 8 de marzo de 2017 , consideró que sólo reunía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la última de ellas, relativa al artículo 78.Uno LIVA .

3. En dicho auto se identificó como cuestión con tal interés la consistente en determinar si el artículo 78.Uno LIVA , en conexión con 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 (DOUE, serie L, nº 347, p.1) [Directiva IVA], y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin , en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes la cuota correspondiente del impuesto sobre el valor añadido.

4. Esta cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en la sentencia de 27 de septiembre de 2017 (RCA/194/2016 ; ES:TS:2017:3451) en un asunto de idéntico al actual, en el que las partes han formulado alegaciones de igual contenido que las aquí presentadas. Bastará, por tanto, con reiterar ahora los mismos argumentos.

### **Segundo.** La doctrina del TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin

1. De los artículos 1, apartado 2 , y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de dicho impuesto consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos, y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a, de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base [apartado 32].

2. Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA , la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos [véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, apartado 13; EU:C:1981:38 ), y de 26 de abril de 2012 , Balkan and Sea Properties y Provalidinvest ( C-621/10 y C-129/11 , apartado 43; EU:C:2012:248 )] [apartado 33].

3. Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final [véase, en particular, la sentencia Elida Gibbs ,

ya citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium ( C-69/11 , apartado 21; EU:C:2011:825 ] [apartado 34].

4. Ahora bien, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final [apartado 35].

5. Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo [véanse, en particular, las sentencias Elida Gibbs , antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths ( C-330/95 , apartado 15; EU:C:1997:339 ), así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest , antes citada, apartado 44) [apartado 36].

6. En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien [apartado 37].

7. Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos [apartado 38].

8. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si el Derecho propio ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria. Y si de esta comprobación resulta que tal recuperación no es posible, ha de concluirse que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas [apartados 39, 40 y 43].

### **Tercero. Aplicación de la anterior doctrina al caso controvertido**

1. En las compraventas a que se refiere la liquidación originariamente impugnada no se hizo mención del IVA, y el recurrente, como vendedor de la mercancía, resultaba deudor del IVA devengado por dichas operaciones.

2. Dicho vendedor no tiene la posibilidad de recuperar de la compradora, Sociedad Cooperativa del Mar San Miguel, el IVA reclamado por la Administración, al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 89.Tres.2º LIVA , que impiden la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando: (i) es la Administración tributaria la que pone de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y (ii) la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

### **Cuarto. Irrelevancia de las objeciones del abogado del Estado a la aplicación de la doctrina de la TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin**

1. La aplicación de la doctrina establecida por dicha sentencia del TJUE no está condicionada: (i) a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata; (ii) a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA; (iii) o al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor.

2. El TJUE, en su sentencia, sí se refiere a la posibilidad de utilizar una regla como la controvertida para evitar irregularidades, en las que han de incluirse los supuestos de fraude, señalando expresamente que «cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para

garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y están obligados a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Akerberg Fransson , C-617/10 , apartado 25 y jurisprudencia citada)» [apartado 41]. Añade que, «[s]in embargo tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS- Bulgaria Transport , C-284/11 , apartado 67 y la jurisprudencia citada). Ahora bien, precisamente esto sucedería con la regla controvertida en el litigio principal si resultara que da lugar a una situación en la que el IVA grava al proveedor y que, por ello, no se percibe de forma compatible con el principio básico del sistema del IVA, tal como éste ha sido recordado en el apartado 34 de la presente sentencia» [apartado 42]. Sistema que consiste, precisamente, en que dicho impuesto «pretende gravar únicamente al consumidor final (véanse, en particular, la sentencia Elida Gibbs , apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium , C-.69/11, apartado 21)» [apartado 34].

**3.** Dicho en otros términos, las medidas contra el fraude que los Estados miembros pueden adoptar en el ámbito del IVA, según la doctrina contenida en la STJUE, tiene como límite el respecto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, el cual resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

#### **Quinto.** *Contenido interpretativo de la sentencia*

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

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

**Sexto.** *Incidencia indirecta de la interpretación del artículo 78.Uno LIVA en la determinación de la base imponible del IRPF*

**1.** Puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones. Sin embargo, este Tribunal, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, ha de acoger la doctrina expuesta que se justifica, en relación con el IVA, por la naturaleza específica de este impuesto europeo, regulado en la Directiva IVA, como un impuesto indirecto y general sobre el consumo, multifásico, que grava de manera exactamente proporcional el precio de las operaciones de comercio de bienes y servicios, y de carácter neto en cuanto que lo exigido es la diferencia entre el IVA repercutido por el contribuyente en sus operaciones y el IVA soportado en el coste de sus adquisiciones de bienes y servicios, al gravar el valor añadido en cada operación.

**2.** Y siendo ello así, la interpretación del 78.Uno LIVA, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IRPF y, en su caso, en las sanciones que se impongan.

**3.** En efecto, conforme al artículo 6.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el contribuyente, de la que no forma parte el IVA que éste último puede repercutir a sus clientes. No puede admitirse que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, la determinación de ésta a

efectos del IRPF se haga, sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste.

4. En otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IRPF y las sanciones derivadas.

**Séptimo.** *Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso*

1. La Sociedad Cooperativa Gallega del Mar de San Miguel fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria y como resultado de las mismas se instruyeron actas incrementando la base imponible en concepto de ventas ocultas (ventas no contabilizadas ni declaradas) que tienen su origen en compras ocultas (no contabilizadas ni declaradas) efectuadas por la Cooperativa a distintos armadores, socios o no socios.

2. Dentro de estos armadores que vendieron sus capturas a través de la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel, no declarando a la Hacienda Pública parte de dichas ventas ni reflejándolas en su contabilidad, se encontraba el hoy recurrente en casación, dando lugar a la consiguiente regularización del IRPF de los ejercicios 2007 a 2010.

3. Dichas liquidaciones se giraron tomando en consideración para la determinación de la base imponible del IRPF el importe bruto de aquellas ventas ocultas.

4. Conforme a los razonamientos expuestos, las liquidaciones deben ser corregidas en cuanto para determinar las ganancias sometidas al IRPF, derivadas de las ventas ocultas, no se dedujo el importe correspondiente a las cuotas del IVA, que conforme a la doctrina del TJUE ha de entenderse incluido en el montante de la operación. Lo mismo vale para la base sobre la que se determina la cuantía de las multas por la comisión de infracciones tributarias en relación con el IRPF.

5. Lo anterior determina la estimación de este recurso de casación y de la demanda formulada en la instancia sólo en cuanto procede la anulación de las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta, en las nuevas liquidaciones y sanciones que se practiquen y acuerden, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluye dicho impuesto.

**Octavo.** *Costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación. Igual pronunciamiento corresponde realizar sobre las costas de la instancia, a la vista del artículo 139.1 LJCA .

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Acoger el recurso de casación interpuesto por don Virgilio contra la sentencia dictada el 21 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15765/2015 .

3º) Anular dicha sentencia únicamente en cuanto no declara la procedencia de dejar sin efecto las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta en las correspondientes liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas y, en su caso, las sanciones derivadas, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del impuesto sobre el valor añadido devengado, incluía dicho impuesto.

4º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Sr. Virgilio contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 17 de septiembre de 2015, en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 , que respectivamente confirmaron liquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2007 a 2010 y las correspondientes sanciones por infracciones tributarias, actos administrativos que anulamos, reconociendo el derecho del demandante a que en esas liquidaciones y sanciones se tenga en cuenta que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del impuesto sobre el valor añadido devengado, incluía dicho impuesto.

5º) No hacer una expresa condena sobre las costas causadas en la instancia y en esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.