

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

Referencia: NFJ080015

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 1758/2020, de 17 de diciembre de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1954/2019***SUMARIO:**

**IS. Base imponible.** *Principio de la íntegra regularización. Deducción del IVA de las operaciones ocultas no facturadas.* El Tribunal se remite a la STS de 16 de julio de 2020, recurso n.º 1816/2018 (NFJ080016) que se remite a su vez a la STS, de 19 de febrero de 2018, recurso n.º 192/2016 (NFJ069767), que es una de las que forman la serie de once sentencias iguales sobre la regularización de la base imponible en el caso de operaciones ocultas no facturadas. En dicha sentencia el Tribunal afirmó que 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. 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)]. El tribunal fijó 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. Partiendo del dato inexorable de que esta Sala ha sido sensible, en numerosas oportunidades, al principio de neutralidad como eje, en general, de los principios que informan el sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en orden al mantenimiento de una preponderancia del fondo sobre la forma y una consiguiente restricción de las trabas a ese derecho, no queda otra opción para salvaguardarlos que aplicar a este caso la doctrina que dio comienzo con la sentencia de 27 de septiembre de 2017 y continuó repetidamente en relación con la determinación de la base imponible de las operaciones de venta, ocultas, que debían entenderse comprensivos, en su precio, del IVA. La interpretación del art.78.Uno Ley IVA, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IS y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se impongan. Por tanto, 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 IS y las sanciones derivadas. **Votos particulares.** [Vid., ATS de 18 de julio de 2019, recurso n.º 1954/2019 (NFJ074227) y STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 14 de diciembre de 2018, recurso n.º 252/2017 (NFJ074223) que se casa y anula]

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78, 89, 92 y 94.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 73, 78 y 273.

Constitución Española, art. 31.

**PONENTE:***Don Francisco José Navarro Sanchis.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.758/2020

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1954/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/11/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1954/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 1954/2019, interpuesto por el procurador don Mauricio Gordillo Cañas, en nombre y representación de la entidad mercantil SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L., contra la sentencia de 14 de diciembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Cuarta- del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dictada en el recurso nº 252/2017. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 14 de diciembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo - Sección Cuarta- del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestimó el recurso nº 252/2017, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía -TEAR-, de 16 de diciembre de 2016, que a su vez desestimó la reclamación formulada en relación con la liquidación del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importe de 127.825'68 euros; y contra acuerdo sancionador de imposición de multa de 83.318'68 euros.

El fallo acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la compañía "SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L." contra la resolución que se dice en el antecedente primero de esta sentencia, haciendo expresa imposición de las costas a la demandante en los términos que se dicen en el fundamento octavo [...]"

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

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador Sr. Gordillo Cañas, en nombre de SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L., presentó escrito de 22 de febrero de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia anteriormente reseñada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, el escrito identifica como normas infringidas los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); y el artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA); (iii) el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 6 de marzo de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El procurador Sr. Gordillo Cañas, en nombre de SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L., parte recurrente, ha comparecido el 14 de octubre de 2019 y el Abogado del Estado, como parte recurrida, lo ha hecho el 18 de diciembre de 2019, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

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

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 18 de julio de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas, no facturadas, el principio de neutralidad recogido en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario [...]"

2. SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 14 de octubre de 2019, en que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando se dicte sentencia que case y anule la impugnada, así como la liquidación y sanción allí enjuiciadas, y se declare que en los casos en los que se descubren operaciones ocultas no facturadas, se efectúe una regularización íntegra del IVA, incluyendo no sólo el impuesto devengando o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado por las compras realizadas por el obligado tributario y que a las ventas efectuadas a consumidores resulte de aplicación el criterio fijado en nuestra sentencia de 27 de septiembre de 2017.

**Cuarto.** *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, también emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 18 de diciembre de 2019, en el que solicita se dicte sentencia desestimando el recurso de casación e interpretando en su caso los preceptos legales de aplicación.

**Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 24 de noviembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar el tratamiento fiscal de la situación jurídica del recurrente -prescindiendo de la cuestión, que la sección primera no consideró de interés casacional, sobre la sanción impuesta- en relación con las operaciones de ventas ocultas no facturadas que le fueron comprobadas, a fin de determinar si el principio de neutralidad recogido en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas -como fruto de la regularización- sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario. Todo ello, derivadamente, en relación con el tratamiento fiscal en el impuesto sobre sociedades, pues la respuesta a tal interrogante implica la cuantificación de la base imponible de este impuesto, tal como hemos dicho reiteradamente.

**Segundo.** *Algunas consideraciones previas.*

1.- Hemos de señalar, en primer término, por ser una advertencia imprescindible, que el recurso de casación que tenemos que dilucidar ahora, tal como está planteado a través de la cuestión que en el auto de admisión se somete a nuestra consideración -y en los términos en que se formula- nos conduce a una suerte de vía muerta jurídica, porque como luego diremos, una de las alternativas que se exponen en dicha resolución como posibles es inviable -la relativa al principio de íntegra regularización-, razón por la que no puede ser resuelto satisfactoriamente -o en sí mismo-, el planteamiento del auto de admisión para decidir el recurso. Todo ello tomando en consideración el hecho de que la última de las sentencias que hemos dictado al respecto resolvió un recurso de casación en favor de la aquí de nuevo recurrente SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L., la de 16 de julio de 2020 (recurso de casación nº 1816/2018).

Tal problema sucede en la medida en que sus términos restringen el problema planteado a una cuestión de recuperación del IVA no soportado por la entidad recurrente, por vía de deducción, procedente de las adquisiciones a los proveedores tampoco declaradas por éstos -sin que se sepa ni de quién ni por qué importe- como medio de reembolso del pago del IVA determinado, como obligación tributaria, en el procedimiento inspector de que dimana, mediante la sentencia aquí impugnada, este recurso de casación.

2.- En otras palabras, resulta improcedente adoptar decisión alguna en este asunto prescindiendo de nuestra reiterada jurisprudencia, plasmada en diversos recursos sustancialmente idénticos al que aquí se dirime, en lo referido a la base y esencia de la dinámica operativa seguida por la recurrente en casación: se trata de una empresa que, al margen de que no sabemos nada acerca de sus adquisiciones ni del IVA que pudo satisfacer, en su caso, por ellas - de lo que se abstiene de efectuar indicación precisa alguna en esta casación- ha sido objeto de comprobación, la que ha desembocado en una liquidación de cuota e intereses y en la imposición de una sanción condigna.

**3.-** En el procedimiento inspector se analiza la doble contabilidad de la empresa -que ésta no niega en modo alguno-, la inspección alcanza la conclusión de que el conjunto de ventas no declaradas asciende a una determinada cantidad de dinero y, sobre ella, aplica el IVA al tipo correspondiente. Tal proceder es el que nadie ha parecido discutir ni poner en tela de juicio en el proceso de instancia, porque la sentencia recurrida, de la Sala de Sevilla se dictó el 14 de diciembre de 2018 y la primera de la serie de sentencias de esta Sala en que se determina, como jurisprudencia, que la base imponible de esta clase de operaciones, presumiendo que el precio de las operación de entregas de bienes debe entenderse con el IVA ya incluido, es de 27 de septiembre de 2017 (recurso de casación 194/2016), lo suficientemente anterior para haber sido leída, examinada, y aplicada de oficio, incluso oyendo a las partes, por la Sala sentenciadora.

**4.-** Al margen de ello, es preciso desmentir al Abogado del Estado, con todo el respeto procesal, en su afirmación rotunda de que la doctrina de nuestra Sala -al menos la primera de las que la inició, de 27 de septiembre de 2017- no aborda la cuestión del principio de neutralidad, verdadero eje cardinal de la imposición al consumo. Entre otras razones, que más adelante serán desgranadas, porque la exigencia al sujeto pasivo de la carga fiscal correspondiente al consumidor final de los bienes entregados, cuando a éste no le puede ser exigida o reclamada tra

la regularización, atenta de un modo frontal contra tal principio de neutralidad y así lo hemos dicho, con reiteración, como seguidamente recordaremos.

**Tercero.** *Jurisprudencia de este Tribunal Supremo en relación con la regularización fiscal de ventas ocultas, en aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 .*

Procede una remisión in toto a cuanto hemos razonado en la sentencia citada de 16 de julio de 2020 (casación nº 1816/2018), que transcribimos:

"[...] Como ya hemos adelantado, la jurisprudencia de esta Sala, manifestada en diversas sentencias dictadas todas ellas en 2017 -una sola- y en el primer semestre de 2018 -al menos diez, todas por unanimidad-, ha venido declarando que debe entenderse incluido en el precio establecido el Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12 , Tulică y Plavosin), aun cuando se trate de una operación de venta oculta que se regulariza, cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que las partes establezcan el precio sin ninguna mención al IVA; (ii) que el vendedor sea sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) que dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Todos los requisitos concurrían en los casos (11) ya resueltos mediante sentencias firmes y también están presentes en el que hemos de fallar ahora. De hecho, consideramos que la situación jurídica en que se encuentra la mercantil aquí recurrente y las que impugnaron las sentencias determinantes de esta jurisprudencia repetida es la misma. Citamos, pues, y reproducimos en la parte pertinente la sentencia de esta Sala de 19 de febrero de 2018, recurso de casación nº 192/2016 , una de las que forman la serie de once sentencias iguales sobre la base imponible (el subrayado es de esta sentencia):

"[...] SEGUNDO.- La doctrina del TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică 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, S..., 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 respeto 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 [...]".

**Cuarto.** *Algunas consideraciones añadidas, ya presentes en la sentencia de 16 de julio última (recurso nº 1816/2018 ).*

1.- Se impone, al margen de la amplia transcripción, en la parte que interesa, de la doctrina jurisprudencial de esta Sala, que no debemos tratar a la ligera, dada su reiteración y dada también su orientación a someterse a los principios capitales de la Directiva IVA de 2006 -necesarios para la comprensión del asunto y la traslación de sus efectos a la conformación de la base imponible del impuesto sobre sociedades-, complementar cuanto hemos dicho -cuya aplicación bastaría para decantar el litigio del lado de la recurrente, lo que no significa en modo alguno encomiar la conducta de SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES ni amparar su censurable modo de obrar- con alguna referencia añadida al principio de neutralidad como fundamento estructural del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), reconocido en los artículos 1 y 73 de la Directiva de 2006. Hasta cinco veces aparece mencionado tal principio en las consideraciones preliminares del preámbulo, desde distintas perspectivas.

No cabe olvidar, a este respecto, que la referencia al principio de neutralidad es central en el auto de admisión -al margen de la mayor o menor viabilidad de las maneras de hacerlo prevalecer-, así como que la única norma -y principio jurídico- que el recurrente menciona como infringido en la sentencia es, precisamente, el de la neutralidad. Tampoco debemos olvidar que la cuestión, que ya había sido abordada por la jurisprudencia de esta Sala, fue ignorada por completo en la sentencia de cuya impugnación se trata ahora.

2.- Se ha dicho -y no sin razón- que así como la capacidad económica ( artículo 31.1 CE) es la estrella polar de la imposición, esto es, el principio rector por esencia en la ordenación de un sistema tributario justo, la singularidad en el IVA y, fundamentalmente, las exigencias de un sistema europeo armonizado y común, sin alteraciones ni quiebras, ni distorsiones de la competencia -elemento esencial-, a fin de hacer efectivos los principios, libertades y objetivos de los Tratados, hace que sea el principio de neutralidad el que prevalezca, sobre la base de la consideración como norte de la citada Directiva, que ya hemos reflejado con cierto énfasis al recoger nuestra doctrina, que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final [véase, en particular, como ya hemos reseñado, 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].

3.- El principio de neutralidad significa, en síntesis, que este impuesto, que está armonizado, no debe suponer una carga fiscal para los empresarios y profesionales. Así, como quiera que el diseño del impuesto es gravar el consumo, el IVA que los sujetos pasivos pagan a sus proveedores por las ventas de éstos no debe suponer

un coste para ellos, porque si lo fuera, el sujeto pasivo -empresario- estaría siendo considerado un consumidor final, con seria distorsión en la aplicación del tributo.

**4.-** La sentencia Gabalfrisa (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98) del TJUE de 21 de marzo de 2000, señala, significativamente (parágrafo 44) que "procede recordar a continuación que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. En la misma línea las sentencias de 14 de febrero de 1985 , Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15, de 21 septiembre 1988...".

**5.-** Esta sentencia Gabalfrisa supuso una revitalización extraordinaria del principio de neutralidad, como base y fundamento del IVA, lo que se manifestó, a su vez, en varios principios derivados, como el de reconocerse el derecho a la deducción, por ejemplo, antes, incluso, del inicio efectivo de la actividad. Dicha sentencia refiere en sus párrafos 46 y 47 que la condición de sujeto pasivo del IVA a un empresario o profesional le puede ser reconocida ni que haya dado comienzo efectivo su actividad ya que basta con la mera intención, confirmada por elementos objetivos, de querer comenzar con carácter independiente una actividad económica, en el marco, que destaca la argumentación, del principio de buena fe. De tal doctrina se ha hecho eco esta Sala y Sección, entre otras diversas, en sus sentencias de 1 de diciembre de 2011 (recurso nº 786/2009) y de 10 de mayo de 2010 (recurso nº 1432/2005).

**6.-** Además, otra de las dimensiones de la neutralidad es la del llamado carácter inmediato del derecho a la deducción del IVA (sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank PLC; 8 de junio de 2000, asunto C-396/98 , Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR; 8 de junio de 2000 -asunto C- 400/98, Brigitte Breitsohl; y 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo). Así, la neutralidad del IVA se impone frente a la posible exigencia de requisitos formales excesivos.

**7.-** Al margen de otras manifestaciones o vertientes que sería prolijo detallar, recordemos que esta doctrina ha sido asumida en diversas ocasiones por esta Sala Tercera. Como ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 96/2002-. Dice tal sentencia que "... el sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad". Tal declaración afirma el principio de neutralidad, incluso por encima de exigencias temporales. Y así, "...caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio".

**8.-** La sentencia mencionada, por tanto, sustenta el derecho del sujeto pasivo a no verse gravado económicamente por el importe del IVA soportado, que es deuda de otro, cuando realiza una actividad sujeta, pero no exenta, con fundamento en el principio de neutralidad, ya que sienta la doctrina de que la devolución puede solicitarse, ya consumado el plazo de compensación, durante el plazo de prescripción general en materia tributaria.

Este derecho a la devolución, esto es, el de quedar indemne del IVA por razones formales o temporales, se hizo tan expansivo que incluso se mantenía en ocasiones frente a la existencia de potestades administrativas en relación con la persecución del fraude fiscal. Aunque el TJUE reconoce, como hemos dicho, que la lucha contra el fraude puede justificar la adopción de ciertas medidas para excepcionar el derecho a deducir, en aras de la salvaguarda del erario ( sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02, Halifax y otros), estas medidas no pueden ir más allá de lo necesario ( sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-409/04, Teleos y otros). Para la sentencia Molenheidey otros, de 18 de diciembre de 1997 (asuntos acumulados C-286/94 , C- 340/95, C-401/95 y C-47/96.), el establecimiento de medidas antifraude puede incidir "sobre la obligación que tienen las autoridades nacionales de proceder a la devolución inmediata", aunque tales medidas sólo serán aceptables si son proporcionadas.

**9.-** Es cierto que la corriente más actual matiza o excepciona los aspectos más espinosos del dogma de la deducción sobre el que se asienta el principio de neutralidad en el IVA, en presencia fundamentalmente de las actuaciones administrativas o penales contra el fraude fiscal. Así, la STJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Giuseppe Astone, en el ámbito de un proceso penal, versa o se proyecta, precisamente, sobre el derecho del empresario a deducir las cuotas soportadas o debidas de soportar, en las relaciones con su proveedor; o también cabe citar la recaída en el asunto C-576/15, de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, sobre determinación de la base imponible en un supuesto en que se deben presumir, a partir de una documentación fragmentaria, la realidad, precio y adquirentes de una ventas que no constan fehacientemente realizadas, presunción basada en inferencias surgidas de la inexistencia en el almacén de mercaderías que se acreditó habían sido adquiridas. Mencionamos



ambas sentencias porque son las que invoca en favor de su tesis, extrayendo de su cita los aspectos de su doctrina general que reputa aplicables al caso, el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación.

**10.-** No obstante todo ello, nuestro problema jurídico aquí presente es de otra índole, puesto que ya la norma española, el artículo 89. Tres, 2º de la Ley 37/1992, del IVA -LIVA-, en la redacción dada al precepto *ratione temporis*, hacía inviable el cauce de la reparación o reembolso por vía de deducción -al margen, desde luego, de los problemas de prueba presentes aquí y que constituyen un valladar insalvable para hacer posible la deducción y, por ende, la supuesta regularización íntegra-.

**11.-** Todo cuanto se pueda afirmar sobre la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas o debidas soportar en casos de fraude fiscal y toda la nueva jurisprudencia del TJUE sobre la expulsión del sujeto pasivo del régimen del IVA, a efectos del principio de neutralidad, cuando él mismo se sitúa extra muros de la disciplina comunitaria al obrar con fraude -debe equipararse a éste la ocultación- esta Sala la acepta íntegramente -no puede ser de otro modo- como fundamento de su decisión. No en vano ya hemos hablado del efecto limitativo que en nuestro derecho interno supone la aplicación del art. 89.Tres, 2º LIVA y, sobre todo, de la completa imposibilidad de afrontar el auto de admisión en sus términos propios, desde la perspectiva de una regularización íntegra que no sería propiamente tal. No parece que haya que insistir mucho en este punto.

**12.-** No obstante, la primera de las sentencias invocadas, STJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Giuseppe Astone, discurre en el terreno del derecho a deducir, a excepción de lo que sucede en el otro asunto, Maya Marinova, pero ambas sentencias están alejadas en su objeto y en las cuestiones suscitadas de las que son el centro de atención en este asunto, pues la primera pone el acento en la privación al encausado penal del derecho a deducir -Astone- en un proceso donde lo que se discute es, justamente, ese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por causa de fraude fiscal.

Baste para ello con reseñar *ad pedem litterae* la parte dispositiva de la sentencia Astone (subrayamos nosotros):

1) Los artículos 167 , 168 , 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

2) Los artículos 168 , 178 , 179 , 193 , 206 , 242 , 244 , 250 , 252 y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho".

Siendo así que la mención a tales preceptos de la Directiva IVA de 2006 se refiere, sin excepción, al derecho a deducir, que ya hemos descartado, desde el principio, que esté concernido en esta sentencia.

**13.-** La sentencia de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova, que sí versa sobre la determinación de la base imponible, no somete a controversia el problema de si el IVA está o no incluido en el precio de una venta oculta, puesto que el supuesto de hecho que da lugar al reenvío prejudicial en dicho asunto difiere notablemente del que aquí hemos de tener presente. Así en el asunto Marinova se aborda la cuestión atinente a la utilización de un sistema de determinación de la base imponible meramente presuntiva, a partir de datos incompletos o fragmentarios -semejante a nuestro régimen de estimación indirecta-.

Es suficiente para efectuar una clara distinción entre tal asunto y el que hemos de fallar ahora con la consideración de que, en el resuelto por el TJUE, a diferencia de éste, es la propia venta, su precio y la base del IVA lo que ha de alcanzarse por vía presuntiva, esto es, probatoria, lo que en nuestro caso no sucede porque las ventas son reales. Veamos al efecto su parte dispositiva:

"[...] 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/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y 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. No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que las disposiciones de esa normativa nacional no vayan más allá de lo que es necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y evitar el fraude".

**14.-** Aun cuando la muy reiterada y constante jurisprudencia de esta Sala, plasmada en las sentencias de 27 de septiembre de 2017 y las otras diez más que le siguen parten, de forma detalladamente razonada, de la identidad de situaciones entre las pesqueras regularizadas en tales asuntos y la situación examinada en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulica y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, que las inspira de forma inmediata y concluyente, hemos de acentuar esa identidad sustancial, que es la razón justificadora de nuestra constante jurisprudencia y de su mantenimiento.

Negar tal identidad sustancial entre ambos casos es tarea inútil, atendiendo esencialmente a la resistencia ofrecida por el Abogado del Estado a su toma en consideración en este asunto, lo que nos parece prueba irrefutable del reconocimiento de que, eventualmente aceptada como elemento de juicio, su interpretación nos llevaría de modo directo a la estimación del recurso de casación articulado de contrario.

Es bastante, al efecto, con citar los puntos 10 a 15 de la sentencia Tulica (el subrayado es de la sentencia):

"10 La Sra. Paula y el Sr. Justiniano celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince contratos entre 2007 y 2009.

11 En la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Paula y el Sr. Justiniano no dispusieron nada respecto del IVA.

12 Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Paula y por el Sr. Justiniano presentaba las características de una actividad económica .

13 En consecuencia, la Administración Tributaria, de oficio, calificó tanto a la Sra. Paula como al Sr. Justiniano de sujetos pasivos del IVA y practicó sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del IVA, calculado, por una parte, sumando su importe al precio pactado por las partes contratantes y, por otra parte, añadiendo los recargos de mora .

14 Durante el procedimiento de que trae causa el asunto C-249/12 , la Sra. Paula alegó que la práctica de la Administración Tributaria consistente en calcular el IVA añadiendo su importe al precio pactado por las partes contratantes infringía varios principios del Derecho, entre ellos el principio de libertad contractual. Según ella, el IVA es un componente del precio, no un elemento que se añade a él. No resulta obvio que, en las condiciones propuestas por la Administración Tributaria, el adquirente aceptara comprar el inmueble de que se trata. El IVA exigido por la Administración Tributaria ya no puede recuperarse del adquirente, pues excede del objeto del contrato y no se le puede reclamar ni como obligación contractual ni como obligación legal extracontractual.

15 La Administración Tributaria sostiene, basándose en el artículo 137 del Código Fiscal , que para determinar el importe del IVA debido debe tomarse como base de cálculo el precio pactado por las partes contratantes".

Ante la copiosa reproducción de gran parte de dicha sentencia Paula en los fundamentos jurídicos anteriores, sólo cabría añadir, para salir al paso de posibles lecturas desatentas o precipitadas, que, en el caso examinado por el TJUE, los Sres. Paula y Justiniano fueron los vendedores a terceros no conocidos de los 134 inmuebles; que las operaciones sólo se gravaron cuando fueron descubiertas por la Administración tributaria rumana, no antes; y que la discusión se centra, pues, en el modo de determinar y cuantificar el IVA y, en especial, si el precio pactado sin su mención explícita lo incluía o no. También es de destacar que, al igual que sucede en España, los vendedores no tienen posibilidad, en Rumanía, de repercutir o recuperar el IVA aflorado y regularizado, exigiéndoselo a los adquirentes o consumidores finales.

**15.-** Todo cuanto hemos dicho hace inservible e inviable, ante los límites estructurales de nuestra propia norma nacional, pero con el refuerzo valioso y añadido de la jurisprudencia comunitaria, la solución propuesta -como eventual- en el auto de admisión: éste, en su dimensión procedimental, postulaba una eventual regularización íntegra -a la que habrían de ser llamados desconocidos terceros en situación jurídica también problemática, en lo que atañe a la relación comercial con el recurrente, la opacidad de todas o algunas de sus operaciones y el cumplimiento de sus obligaciones de ingreso del IVA, en su caso, espontáneamente o mediante regularización-; y en su dimensión sustantiva, una especie de derecho de reembolso para conjurar los riesgos, bien que abstractos, de la doble imposición o del enriquecimiento injusto, que no resultan acreditados como ya consumados, salvo en presencia de hechos y pruebas que no constan, todo ello al margen de la imposibilidad jurídica de la que hemos hablado constantemente.

**Quinto.** *Conclusión de todo lo expuesto.*

1) Sentado lo anterior, y partiendo del dato inexorable de que esta Sala ha sido sensible, en numerosas oportunidades, al principio de neutralidad como eje, en general, de los principios que informan el sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en orden al mantenimiento de una preponderancia del fondo sobre la forma y una consiguiente restricción de las trabas a ese derecho, no queda otra opción para salvaguardarlos que aplicar a este caso la doctrina que dio comienzo con la sentencia de 27 de septiembre de 2017 y continuó repetidamente en relación con la determinación de la base imponible de las operaciones de venta, ocultas, que debían entenderse comprensivos, en su precio, del IVA.

Tal aplicación de la jurisprudencia del TJUE no supone, como resultado, el de otorgar una ventaja o concesión de clase alguna en favor del recurrente incumplidor, sujeto pasivo del impuesto, pues la consecuencia es que la Administración se pueda hacer pago de la deuda tributaria adecuada y justa, no más, con la parte indeterminada del precio que habría correspondido satisfacer al consumidor final, único sujeto susceptible de ser gravado según el sistema común del IVA -esto es, la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre una suma que, añadida a la anterior, arroje como cociente el precio total obtenido-.

De obrar en modo contrario, la comprobación y la liquidación que le pone fin infringe frontalmente el Derecho de la Unión, porque impone al sujeto pasivo una carga fiscal que no le incumbe -esto es, le hace afrontar con su patrimonio la deuda que la Directiva y la Ley atribuyen necesariamente, y sin excepciones, al consumidor final- y, además, se le exige una deuda superior a la que habría correspondido a este si las operaciones hubieran sido regulares.

Ello significa una especie de reviviscencia del viejo y arrumbado principio penal del *versari in re ilícita*, aunque sólo lo fuera porque la deuda atribuida y exigida es, materialmente, en sus efectos, una sanción económica de plano -en el sentido de gravamen- derivada exclusivamente de la constatación de un hecho ilícito y que nadie discute como tal, exigida a quien no es deudor del impuesto, en cuantía superior a la que el verdadero deudor habría satisfecho de ser regulares las adquisiciones.

Finalmente, es criterio de esta Sala que nuestra jurisprudencia reseñada y, muy en particular, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12, *Tulică y Justiniano*), permiten considerar que estamos ante el denominado acto aclarado que nos dispensa, para resolver el recurso, de acudir de forma prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, criterio que, implícitamente, ya estuvo presente en el conjunto doctrinal de esta Sala en aplicación de dicha sentencia del TJUE.

Por tanto, la sentencia impugnada, aun en su laconismo y su falta de motivación -particularmente, en la ausencia de todo comentario a la sentencia precedente de este Tribunal Supremo, cuyo desconocimiento o silencio no puede ser tenido por tolerable ni legítimo- es contraria a Derecho, al respaldar unos actos administrativos en virtud de los cuales se establece la base imponible del IVA de un modo que resulta contrario a la doctrina del TJUE, que la Administración ya conocía, dadas las fechas de las liquidaciones, de 2015, dos años posteriores a la sentencia Paula. La Administración tributaria no es libre de elegir, a placer, qué doctrina del TJUE elige aplicar o no según su propia conveniencia.

2) Cuanto se ha dicho en relación con el principio de neutralidad en el IVA y con el enriquecimiento injusto que supone para la Administración la alteración del precio percibido, es íntegramente aplicable a la determinación del ingreso y su cuántum a efectos de la imposición sobre sociedades, afirmación que no hace sino reproducir la previa doctrina reiterada de esta Sala. De hecho, la primera sentencia que se dictó, la ya repetida de 27 de septiembre de 2017 (recurso de casación nº 194/2016), planteaba una cuestión relativa al Impuesto sobre Sociedades, seguida de otras (por todas, la STS de 12 de marzo de 2018, recurso de casación nº 165/2016).

Así, en relación con la incidencia indirecta de la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA, regulador de la base imponible del IVA, en la determinación de la base del Impuesto sobre Sociedades, afirmamos:

"[...] Aunque, como dijimos en la sentencia de 27 de septiembre de 2017 (casación núm. 194/2016 ) podría 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) entendemos, no obstante y conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, que ha de acogerse 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, de 26 de noviembre, 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 sujetar el valor añadido en cada operación.

Y siendo ello así, la interpretación del artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 , ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se impongan.

En efecto, el artículo 10, apartados 1 y 2, de la LIS , señala que la base imponible en este impuesto es el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. Y en el método de estimación directa, se calcula corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia Ley, el resultado contable determinado conforme a las normas del Código de Comercio y las demás relativas a dicha determinación y sus disposiciones de desarrollo. Pero, aun sin contabilizar las operaciones de que se trata, lo que no puede admitirse es que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de la sociedad, la determinación de ésta a efectos del IS se haga, sin tener en cuenta el Derecho europeo, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste.

Dicho 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 IS y las sanciones derivadas...

... SEXTO. Contenido interpretativo de esta sentencia

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA , estamos en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, a cuyo efecto 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 (y, correlativamente, del impuesto sobre sociedades correspondiente), ha de considerarse incluido aquel impuesto indirecto 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 [...]"

3) Finalmente, no parece coherente que, tras la muy reiterada jurisprudencia que hemos establecido, nos surjan sobrevenidamente vacilaciones o dudas nuevas acerca de la noción de acto aclarado que ya hemos constatado con constancia y reiteración poco usuales, y menos aún en un recurso de casación formulado por la misma sociedad a quien hemos dado la razón en el último de los recursos de casación resueltos. Decirle una cosa y su contraria, en sólo unos meses, al mismo contribuyente, no parece muy favorecedor de la seguridad jurídica, en perjuicio de quien ya ha obtenido el éxito de su pretensión en una sentencia firme favorable.

En particular, no nos suscita dudas nuevas o reflexiones renovadas la lectura de la sentencia de 30 de junio pasado, pronunciada por la Sala Segunda de este Tribunal Supremo en el recurso de casación nº 258/2019. No es preciso entrar en el detalle de la discrepancia que revela dicha sentencia con nuestro reiterado criterio, aun constatando el entrecruzamiento o interferencia que, para otros asuntos, podría producirse por la convivencia de doctrinas dispares - antagónicas, más bien- que, entre otras razones, pueden afectar al umbral cuantitativo del delito contra la Hacienda Pública, pese a que esa conducta no la consideremos nosotros que revista ilicitud administrativa.

Dos son, en particular, las razones que, sin ningún ánimo de polémica, nos llevan a tal conclusión: a) en primer lugar, que la mencionada sentencia penal es anterior en varias semanas a la dictada por esta Sala y Sección, a la vista de su contenido, el 16 de julio pasado, por lo que se analizan en ella con detenimiento y exhaustividad los motivos por los que, añadidamente, reforzamos nuestra impresión de que la STJUE - Paula y Justiniano-, asuntos acumulados C- 249/12 y C-250/12, que la inspira de forma inmediata y concluyente, versa indubitadamente sobre un caso de ventas ocultas, sin IVA, descubiertas por la Administración rumana, caso en todo común al nuestro y, creemos, al del condenado penal en la sentencia reseñada; y b) porque no se nos puede reprochar que reputemos aclarado el acto, a los efectos de la doctrina CILFIT, sin asomo de duda, cuando la propia jurisdicción penal tampoco ha considerado oportuno ni conveniente acudir a la misma vía prejudicial, al efecto de esclarecer la eventual discordancia en lo atinente a la aplicabilidad, en su caso debatido, de la doctrina Paula y Justiniano o su contraste con doctrina posterior del mismo Tribunal de Justicia.

No ha tenido, pues, la menor duda, la Sala penal, sino certeza de la que parte apodóticamente, de que lo que para nuestra Sala revela un acto aclarado de la jurisprudencia de la Unión Europea, para aquella es un acto claro o aclarado inverso u opuesto, lo que manifiesta, al menos, sin un razonamiento tan acabado y analítico como el nuestro, concluyendo con la declaración in peius de que la sentencia de referencia no es aplicable al caso enjuiciado, en el ámbito de una materia jurídica tal que, pese a ser penal, remite para la integración del tipo a un complemento normativo extrapenal que reclama su determinación en el ámbito propio de nuestra jurisdicción administrativa; c) la duda es -en términos generales- un acto intelectual y moral de quien la alberga y, por tanto, no reprochable a quien legítimamente vacila sobre una realidad o sobre una interpretación jurídica, más si es juez y debe decantarse por una de las soluciones en liza. Lo que sucede es que, necesario es decirlo, después de haber mantenido nuestra doctrina hasta la saciedad en un número de sentencias que superan la decena, muchas de ellas adoptadas de forma unánime, tales dudas o escrúpulos sobrevenidos pueden provocar inadvertidamente aquello que de buena fe se trata de evitar, la inseguridad jurídica, máxime cuando se trata ahora de trasladar al impuesto de sociedades, y a su base imponible -como impuesto personal, igual que sucede con el IRPF- la concreción de la base imponible determinada con arreglo al criterio sentado para el IVA, en relación con el mismo contribuyente.

**Sexto.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de la sentencia que se ha transcrito como precedente, así como en el sexto de la STS de 12 de marzo de 2018, recurso de casación nº 165/2016, en lo que atañe a la aplicabilidad de la doctrina al impuesto sobre sociedades.

2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Mauricio Gordillo Cañas, en nombre y representación de la entidad mercantil SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, S.L., contra la sentencia de 14 de diciembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Cuarta- del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dictada en el recurso nº 252/2017, que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 252/2017, de la referida Sala, con anulación de los actos de liquidación y sanción allí enjuiciados, sin perjuicio de la determinación de la base imponible del modo que se ha descrito, lo que afecta a la sanción, dada la nulidad de la deuda tributaria cuyo impago la determinó, que afecta a la base imponible.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.  
Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado  
Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández  
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas  
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

*VOTO PARTICULAR que formulan los MAGISTRADOS EXCMOS. SRES. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ y D. ISAAC MERINO JARA a la Sentencia dictada en el Recurso de Casación Numero 1954/2019.*

Con el mayor respeto al parecer mayoritario de los componentes de este Tribunal, discrepamos del mismo por las razones que se pasan a exponer:

La sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017, rec. cas. 194/2016, inicia un importante lote de sentencias que abordan y resuelven la cuestión referida a la determinación de la base imponible del IVA, en operaciones ocultas no facturadas que son descubiertas por la Inspección de los Tributos, interpretando y aplicando la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavopin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12.

La doctrina que fija la sentencia referida, a la que sigue como decimos varias más, es la siguiente:

"Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, estamos en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, a cuyo efecto 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".

El conjunto de las sentencias en la que se establece la anterior doctrina, expresamente hablan de acto aclarado, recordemos sus términos:

"No pueden compartirse las objeciones que el Abogado del Estado opone a la aplicación de la doctrina de la STJUE de 7 de noviembre de 2013, Paula y Justiniano, cuyo pronunciamiento puede entenderse constitutivo de "acto aclarado".

En aquella sentencia se formuló voto particular en el que se considera que la tesis mayoritaria no había interpretado correctamente la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2018 que le sirve de base, y desde luego, no podía mantenerse que estuviéramos ante un acto aclarado:

"La Sentencia recaída en los presentes auto habla de acto aclarado: No pueden compartirse las objeciones que el Abogado del Estado opone a la aplicación de la doctrina de la STJUE de 7 de noviembre de 2013, Paula y Justiniano, cuyo pronunciamiento puede entenderse constitutivo de "acto aclarado", lo que en modo alguno comparto, no ya por lo dicho sobre las dudas de a qué supuestos de hecho es de aplicación la citada doctrina, sino porque es evidente que permanece la incertidumbre porque, a mi entender, la Sala llega a una conclusión que no se corresponde, no al menos sin matices, con la doctrina de la citada sentencia europea".

Por ello, entre otras consideraciones, se proponía en el voto particular plantear cuestión prejudicial para comprobar si la doctrina de la sentencia del TJUE es aplicable a los supuestos fraudulentos, y si de serlo las cláusulas antifraudulentas prevista en la legislación española van más allá de lo necesario en relación al propio IVA y en consideración de su enfrentamiento con principios fundamentales. Cuestión prejudicial que debía extenderse en los supuestos de ocultación mediante operaciones de compraventa opacas con la intención de obviar la carga fiscal, y con ello perjudicar a principios fundacionales de la Unión europea, tales como libre mercado y libre competencia, a la posible colisión entre el Derecho original y el derivado, y a violentar los objetivos y principios aplicables, fundamentalmente cuando estamos ante conductas claramente abusivas.

Se recordaba en dicho voto que:

"Cabe recordar la previsión contenida en el art. 267.3 del TFUE sobre el deber de plantear cuestión prejudicial por el órgano judicial cuya resolución no sea susceptible de ulterior recurso, aunque en última instancia corresponda exclusivamente al órgano judicial competente apreciar la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia.

Además ya desde la sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit C.238/81, se debilita dicho deber cuando estamos en presencia de la teoría el acto claro, como así ha entendido esta Sala en la sentencia al considerar que estamos en presencia de un acto aclarado.

Con todo, y como expongo, las dudas que se me suscitan, al menos en parte, versan sobre un juicio negativo de validez de las normas del IVA, objetivo de que recaiga sobre el consumidor en supuestos de abusos, respecto de principios y libertades fundamentales, como las expuestas, lo que debería de haber conllevado el planteamiento de la cuestión, pues es un juicio que sin duda corresponde al TJUE. Por lo que, tal y como propuse, hubiera sido conveniente el planteamiento de la cuestión prejudicial".

El mismo problema, pero desde otra perspectiva, se analiza en nuestra sentencia de 16 de julio de 2020, rec. cas. 1816/2018, de nuevo vuelve a hablarse de acto aclarado en base a la sentencia ya referida del TJUE de 7 de noviembre de 2013; recordemos que en dicha sentencia se aborda y resuelve una cuestión idéntica a la que nos ocupa en el presente recurso y entre las mismas partes, así se dijo en aquella que:

"Finalmente, es criterio de esta Sala que nuestra jurisprudencia reseñada y, muy en particular, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12, Tulicã y Justiniano), permiten considerar que estamos ante el denominado acto aclarado que nos dispensa, para resolver el recurso, de acudir de forma prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, criterio que, implícitamente, ya estuvo presente en el conjunto doctrinal de esta Sala en aplicación de dicha sentencia del TJUE".

En esta sentencia, cuyo eje central lo constituye el principio de neutralidad del IVA, al igual que en el presente recurso de casación, viene a considerarse la situación singular que se produce cuando media fraude u ocultación en la operación. Así se reconoce que:

"Es cierto que la corriente más actual matiza o excepciona los aspectos más espinosos del dogma de la deducción sobre el que se asienta el principio de neutralidad en el IVA, en presencia fundamentalmente de las actuaciones administrativas o penales contra el fraude fiscal. Así, la STJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Giuseppe Astone, en el ámbito de un proceso penal, versa o se proyecta, precisamente, sobre el derecho del empresario a deducir las cuotas soportadas o debidas de soportar, en las relaciones con su proveedor; o también cabe citar la recaída en el asunto C-576/15, de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, sobre determinación de la

base imponible en un supuesto en que se deben presumir, a partir de una documentación fragmentaria, la realidad, precio y adquirentes de una venta que no constan fehacientemente realizadas, presunción basada en inferencias surgidas de la inexistencia en el almacén de mercaderías que se acreditó habían sido adquiridas. Mencionamos ambas sentencias porque son las que invoca en favor de su tesis, extrayendo de su cita los aspectos de su doctrina general que reputa aplicables al caso, el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación".

Aunque entiende la sentencia que el problema que se plantea en el asunto que enjuicia es de otra índole, "puesto que ya la norma española, el artículo 89. Tres, 2º de la Ley 37/1992, del IVA -LIVA-, en la redacción dada al precepto *ratione temporis*, hacía inviable el cauce de la reparación o reembolso por vía de deducción -al margen, desde luego, de los problemas de prueba presentes aquí y que constituyen un valladar insalvable en cuanto a la deducción y, por ende, a la supuesta regularización íntegra-.

11.- Todo cuanto se pueda afirmar sobre la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas o debidas soportar en casos de fraude fiscal y toda la nueva jurisprudencia del TJUE sobre la expulsión del sujeto pasivo del régimen del IVA, a efectos del principio de neutralidad, cuando él mismo se sitúa extra muros de la disciplina comunitaria al obrar con fraude -debe equipararse a éste la ocultación- esta Sala la acepta íntegramente -no puede ser de otro modo- como fundamento de su decisión. No en vano ya hemos hablado del efecto limitativo que en nuestro derecho interno supone la aplicación del art. 89.Tres, 2º LIVA y, sobre todo, de la completa imposibilidad de afrontar el auto de admisión en sus términos propios, desde la perspectiva de una regularización íntegra que no sería propiamente tal. No parece que haya que insistir mucho en este punto".

Y después de identificar las diferencias del caso tratado y del que es objeto de atención en las sentencias del TJUE aludidas por el Abogado del Estado, vuelve a reiterar la identidad del caso de autos con el resuelto en la sentencia base del TJUE de 7 de noviembre de 2013:

" 14.- Aun cuando la muy reiterada y constante jurisprudencia de esta Sala, plasmada en las sentencias de 27 de septiembre de 2017 y las otras diez más que le siguen parten, de forma detalladamente razonada, de la identidad de situaciones entre las pesqueras regularizadas en tales asuntos y la situación examinada en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavo<sup>o</sup>in, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, que las inspira de forma inmediata y concluyente, hemos de acentuar esa identidad sustancial, que es la razón justificadora de nuestra constante jurisprudencia y de su mantenimiento.

Negar tal identidad sustancial entre ambos casos es tarea inútil, atendiendo esencialmente a la resistencia ofrecida por el Abogado del Estado a su toma en consideración en este asunto, lo que nos parece prueba irrefutable del reconocimiento de que, eventualmente aceptada como elemento de juicio, su interpretación nos llevaría de modo directo a la estimación del recurso de casación articulado de contrario".

A dicha sentencia se añadió un voto particular, en el que expresamente se manifestaba que en modo alguno estábamos ante un acto claro o aclarado. Se justificaba esta afirmación en que:

"El TJUE, oído el Abogado General decidió que los asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 fueran juzgados sin conclusiones. Ello nos impide conocer más detalles de los mismos, puesto que es en las conclusiones donde con mayor profundidad se reflejan los hechos. No hubo, pues, conclusiones. Por tanto, hemos de limitarnos a lo que a tal fin se recoge en la sentencia.

Pues bien, en ella se indica que la Sra. Paula y el Sr. Justiniano celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince contratos entre 2007 y 2009, e igualmente se indica que la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Paula y el Sr. Justiniano no dispusieron nada respecto del IVA. Y, asimismo, se señala que una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria rumana comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Paula y por el Sr. Justiniano presentaba las características de una actividad económica. En la sentencia nada se dice, y eso es importante, acerca de si el proceder de Paula y Justiniano fue o no merecedor de sanción en Rumania. Ese es un dato relevante, de manera que al no reflejarse en la sentencia nos lleva a pensar que tal conducta no fue sancionada. No toda actuación inspectora desemboca en la imposición de una sanción en España y, probablemente, también en Rumanía. Lo que sucede es que, en el caso que ahora estamos enjuiciando, sí hubo imposición de sanción en España como consecuencia de una conducta dolosa del sujeto pasivo, cosa que no parece que sucediese en aquella ocasión en Rumania".

Tampoco la legislación europea aplicable preveía y regulaba la situación analizada:

"Ni la Sexta Directiva, que es su precedente, ni la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007) prevén expresamente que, en un caso como el que nos ocupa, sea obligado rectificar el importe de las cuotas impositivas repercutidas. Como en tantos otros casos, corresponde a los Estados miembros encontrar una solución para esa laguna mientras ésta no sea llenada por el legislador de la Unión Europea. Habida cuenta ello, las formas de colmar dicha laguna por los distintos Estados miembros no tienen por qué ser idénticas".

Laguna que debía de salvarse mediante la aplicación de los principios generales, tanto el básico en el IVA de neutralidad, como aquellos que pretende evitar el fraude fiscal. Y se dejó constancia de las dudas que suscitaba la normativa nacional:

"Si dejamos al margen la legislación primitiva del IVA (representada por la Ley 30/1985, de 2 de agosto y por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre) y nos centramos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido comprobamos que, con respecto a esta cuestión, se han sucedido dos redacciones.

El artículo 89. Tres. 2º LIVA, en la redacción vigente en el momento de los hechos, fue objeto de modificación por el artículo 77 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, en vigor el 1 de enero de 2014, de manera que punto 2º quedó con el siguiente tenor:

"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".

Esa modificación estuvo motivada por el procedimiento de infracción número 2010/4095 abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España como consecuencia de la contravención, en su opinión, del referido artículo 89. Tres. 2º LIVA a la interpretación que de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, ha venido realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, teniendo muy presente el principio de neutralidad, manera en que únicamente puede impedirse la rectificación del impuesto, en estos supuestos, cuando la Administración acredite que por parte del sujeto pasivo hubo intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio.

La Exposición de Motivos de la Ley 22/2013 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, señala, con respecto a los motivos por las que se produce la modificación legislativa: "En el Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones que se introducen obedecen a una doble finalidad; de una parte, a la adecuación de la Ley del Impuesto a la Directiva comunitaria, en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de otra parte, en el caso de la modificación de la disposición adicional sexta de dicha Ley, a una corrección técnica, en cuanto a los aspectos procedimentales y de gestión del impuesto que regula".

Esa segunda redacción expulsa del ordenamiento jurídico a la primera. Esta ha sido expulsada por contravenirlo. La segunda se aplicaría retroactivamente. Ello implicaría que a SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES tendría que aplicársele la nueva normativa. Se supone que la segunda no contraviene el ordenamiento de la Unión Europea. Esto, sin embargo, no está tan claro. La evolución de la jurisprudencia nos suscita dudas en los términos que después veremos.

De cara a eliminar tales dudas convendría decir que la eliminación de la limitación prevista en el artículo 89. Tres. 2º LIVA no tendría que producir necesariamente una pérdida de ingresos fiscales. Esa pérdida se evitaría permitiendo la repercusión (producto de la regularización inspectora) de los importes no repercutidos previamente. Esa regularización determinaría que el destinatario de la operación soportase un importe mayor de IVA. Si el destinatario de la operación es un consumidor final, tal importe no será deducible. En cambio, si el destinatario de la operación es otro empresario o profesional, sí podría deducirse ese IVA suplementario repercutido [naturalmente, siempre que se cumplen los requisitos legalmente procedentes (objetivos, formales.)].

Si estuviéramos seguros de que tampoco la segunda redacción se ajusta al derecho de la Unión Europea quizás habría que inaplicar dicho precepto (el 89. Tres. 2º LIVA), en cuanto que la imposibilidad de repercutir en los supuestos de infracción resulta incompatible con el ordenamiento de la Unión Europea, cuando tal repercusión no produce pérdida de ingresos, que es lo que sucedería cuando la cuota del IVA descubierta por la inspección, que no se ingresó en el momento oportuno pero que se podría ingresar tras la regularización, habría sido íntegramente deducible para el destinatario tras su ingreso por el sujeto pasivo que realizó el hecho imponible y, por ende, debió llevar a cabo la repercusión, tal como establece el artículo 88 LIVA.

El mantenimiento de la limitación contenida en el artículo 89.3. 2º LIVA provocaría, como sucede ahora, una importante distorsión en la aplicación del IVA en un supuesto como el enjuiciado, que da lugar a una situación en la



que el IVA grava a SUBPRODUCTOS INDUSTRIALES, que es quien, al no poder repercutir el impuesto, resulta definitivamente incidido por el gravamen, que no, como quiere el sistema del IVA, el consumidor final.

Si estuviéramos seguros de que la vigente redacción del artículo 89.3. 2º LIVA es respetuosa con el derecho de la Unión Europea deberíamos aplicarla sin más, lo que llevaría, en este caso, a que declarásemos no haber lugar al recurso".

Pero incluso estableciendo las anteriores premisas que podrían hacer viable la aplicación de la normativa referida, las dudas permanecerían, por lo que de desproporcionado tendría simultanear la imposibilidad de la repercusión del sujeto pasivo y la sanción, lo que nos obligaba, también, a plantear cuestión prejudicial, y no dejar sin más de aplicar la norma nacional:

"Ello no obstante, aunque consideráramos que la vigente redacción es conforme al derecho de la Unión Europea y, por tanto, en principio, deberíamos aplicarla, no por eso desaparecen las dudas".

El voto particular, por demás, se hacía eco de la última jurisprudencia del TJUE, que a entender de los firmantes, daba lugar a que no pudiera considerarse que estamos ante un acto claro o aclarado:

"A título ampliativo bastará recordar que, de la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartados 42 y 43 se desprende que: Es necesario poner de relieve que el comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, como la ocultación de ingresos o gastos, no puede impedir la repercusión del IVA. En efecto, en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre y de la jurisprudencia corresponde a las instituciones nacionales competentes restablecer la situación que habría existido de no haber existido fraude fiscal. Téngase en cuenta, además, añade el Tribunal que el artículo 273 de dicha Directiva, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos recordados en el apartado 41 de la presente sentencia.

Merece la pena recordar qué dice en ese apartado, que no es otra cosa que lo siguiente: "El Tribunal de Justicia ha señalado que, de esta disposición, así como del artículo 2 y del artículo 250, apartado 1, de dicha Directiva y del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude". ( Sentencia de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 25 y jurisprudencia citada)".

Todo lo cual llevaba a concluir en la necesidad de plantear cuestión prejudicial:

"Por estas razones consideramos que se debería haber presentado cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No nos hallamos, por lo demás, ni ante un acto claro ni aclarado, puesto que, desde nuestra perspectiva, no nos hemos pronunciado aún sobre la adecuación al Derecho de la Unión Europea de la vigente redacción del artículo 89. Tres. 2º LIVA".

Las dudas existentes, reflejadas en los referidos votos particulares y el rechazo a que estemos ante un acto claro o aclarado, que deberían haber dado lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial, viene a confirmarlas la sentencia de la Sala Segunda en Pleno de este Tribunal Supremo de fecha 30 de junio de 2020, recaída en el procedimiento 258/2019, sentencia conocida por quienes suscriben este voto después de la deliberación y firma de la sentencia de 16 de julio de 2020, la que viene a abundar en las razones a los que desde un primer momento solicitábamos el planteamiento de la cuestión prejudicial; en esta sentencia se identifica no ya dudas sobre la determinación de la base imponible del IVA en estas operaciones, sino un criterio contrario al acogido mayoritariamente por la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Se resuelve sobre la determinación de las bases imponibles del impuesto sobre la renta de las personas físicas a partir del descubrimiento de centenares de facturas que reflejaban el importe de las ventas clandestinas de pescado a cofradías gallegas que no habían sido declaradas y respecto de las que no se había retenido el IVA.

La sentencia de la Sala Segunda se muestra categórica sobre la cuestión -las negritas se añaden-:

"Tanto el Fiscal como la Abogacía del Estado coinciden en señalar que la sentencia del TJUE de 7 noviembre de 2013 contrae sus efectos a las ventas realizadas legalmente.

La lectura detenida de esa resolución -que resolvió las cuestiones prejudiciales suscitadas por la Corte de Casación Rumana- no autoriza a la proclamación de una regla general susceptible de ser aplicada al supuesto de hecho que nos ocupa.

En efecto, el litigio que dio lugar a esa cuestión prejudicial se expone en los siguientes términos: "10. la Sra. Paula y el Sr. Justiniano celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince

contratos entre 2007 y 2009; 11. En la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Paula y el Sr. Justiniano no dispusieron nada respecto del IVA; 12. Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Paula y por el Sr. Justiniano presentaba las características de una actividad económica; 13. En consecuencia, la Administración Tributaria, de oficio, calificó tanto a la Sra. Paula como al Sr. Justiniano de sujetos pasivos del IVA y practicó sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del IVA, calculado, por una parte, sumando su importe al precio pactado por las partes contratantes y, por otra parte, añadiendo los recargos de mora".

El órgano jurisdiccional que promovió la cuestión prejudicial preguntaba que "... habida cuenta de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA , si cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el proveedor de dicho bien es el deudor del IVA por la operación gravada, debe considerarse que el precio pactado ya incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a dicho precio".

El hecho imponible estaba definido por 134 operaciones inmobiliarias de compraventa realizadas durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y 15 contratos entre 2007 y 2009. Se discutía si el tipo impositivo debía ser aplicado sobre el precio global pactado o, por el contrario, si en ese precio ya se incluía la cuantía del IVA que habría de ser abonada por el vendedor. Se trataba, en fin, de fijar un criterio para la determinación del IVA cuando las partes no han dispuesto nada sobre dicho impuesto en la fijación del precio del bien entregado.

La solución ofrecida por el TJUE, expresada en el fallo de la sentencia a la que nos referimos, es textualmente la siguiente: " la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78 , deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del impuesto sobre el valor añadido y el vendedor de dicho bien es el deudor del impuesto sobre el valor añadido devengado por la operación gravada, este último impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria".

Además de las dificultades apuntadas para extrapolar la respuesta del TJUE más allá de los límites en que fue formalizada la cuestión prejudicial, lo cierto es que en el supuesto que ahora nos ocupa no se está discutiendo sobre qué base imponible efectuar la determinación del IVA en aquellas operaciones inmobiliarias en las que el precio pactado nada dice sobre el pago del impuesto. Tampoco se discute si nuestro sistema tributario contiene una norma que permita al vendedor, una vez requerido su importe por la hacienda pública, recuperar su cuantía reclamándolo oportunamente al comprador, en realidad, el último adquirente. Lo que está en juego es la determinación de las bases imponibles del impuesto sobre la renta de las personas físicas cuando los rendimientos obtenidos se hallan descritos en facturas clandestinas que, por supuesto, no tributaron por IVA.

De ahí que la cita de esta importante sentencia dictada por el TJUE, por sí sola, no sea suficiente para derivar el error en el juicio de subsunción al considerar que los hechos son constitutivos de un delito del art. 305.1 y 2 del CP.

Lo que se está discutiendo en el presente recurso nada tiene que ver con la incuestionable prevalencia del derecho europeo en el momento de interpretar las normas tributarias que permiten fijar las bases imponibles del IVA. Sí es discutible, en cambio, que la sentencia del TJUE 7 de noviembre de 2013 indique a los órganos de la jurisdicción penal qué criterio han de seguir en el momento de la determinación de la cuota defraudada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los criterios para la cuantificación de la cuota defraudada y para colmar la condición objetiva de punibilidad que integra el art. 305 del CP, cuando se trata del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no han quedado afectados, desde luego, por aquella sentencia.

La proclamación de criterios hermenéuticos que singularizan al defraudador tributario tiene también su cobertura en la jurisprudencia del TJUE. Así, la STJUE, de 5 de octubre de 2016 (C-576/15) recuerda que "... los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imponibles e ingresos relativos a las mismas no se hallan en una situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Por consiguiente, este principio no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13 , EU:C:2014:2455 , apartado 48, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15 , EU:C:2016:614 , apartado 58)".

Y la STJUE 28 de julio de 2016 (C-332/15) subrayó que "...una denegación del derecho a deducir en circunstancias que demuestran la existencia de un fraude fiscal por parte del sujeto pasivo que pretende disfrutar de este derecho no puede considerarse contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que éste no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, por analogía, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 51 y 54, así como, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48)". Y a partir de esta idea, al resolver la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal italiano de Treviso, concluyó lo siguiente: "...procede responder a la segunda cuestión que los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252

y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho".

En línea similar, la STJUE 18 de diciembre de 2014 (asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13) recordó que "... la función central que corresponde al derecho a deducción, previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el mecanismo del IVA para garantizar una perfecta neutralidad del impuesto no se opone a que se deniegue tal derecho a un sujeto pasivo en el supuesto de una participación en un fraude (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Bonik, EU:C:2012:774 , apartados 25 a 27 y 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69 , apartados 24 a 26). Igualmente, la función específica que corresponde al derecho a la devolución del IVA, para garantizar la neutralidad de este impuesto, no puede oponerse a la denegación de este derecho a un sujeto pasivo en tal supuesto".

Más próxima en el tiempo y, lo que es relevante, con posterioridad a la STJUE 7 de noviembre de 2013, en la que se apoya la defensa para argumentar su legítimo discurso exoneratorio, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha vuelto a insistir en que "... los artículos 167 a 169 , 179 , 213, apartado 1 , 214, apartado 1 , y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente ( STJUE 7 de marzo de 2018, C-159/17).

Especialmente significativo es que el Diario Oficial de la Unión Europea de 28 de octubre de 2019 dé cuenta de la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 8 de julio de 2019 (asunto C-521/2019), para determinar si en los supuestos de fraude en los que la operación se ha ocultado a la administración tributaria, es posible considerar, tal y como podría deducirse de las sentencias de 28 de julio de 2016 ( asunto C-332/15 Astone), de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15 Marinova) y de la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17 , EU:C:2018:161 del TJUE, que las cantidades entregadas y recibidas no incluyen el IVA, para realizar la oportuna liquidación e imponer la correspondiente sanción.

3.4.- El mismo rechazo merece la mención que hace la defensa -en su elaborado y minucioso escrito de formalización- de la sentencia de la Sala Tercera del TS de fecha 27 de septiembre de 2017 y a las que, dictadas por la misma Sala de lo Contencioso, han seguido la doctrina anterior.

El carácter controvertido de la cuestión entonces sometida a la Sala de lo Contencioso el Tribunal Supremo está reflejado -además de por la existencia de dos votos particulares- en el pasaje en el que se expresa que "... 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".

Al margen de ello, el razonamiento de esa sentencia -como hemos apuntado supra- se vincula a la aplicación de las bases imponibles del impuesto de sociedades en los casos en los que la inspección tributaria detecta numerosas facturas clandestinas por importes que fueron ocultados y de los que, como es lógico, no se dedujo el IVA. Ni el supuesto de hecho que dio lugar a la cuestión prejudicial promovida por la justicia rumana ante el TJUE (sentencia 7 noviembre 2013), ni el recurso contencioso-administrativo entablado por algunas de las empresas integradas en la cooperativa del Mar San Miguel acerca de la determinación de la cuota del IVA en contratos onerosos, pueden identificarse con el problema al que ahora damos respuesta. De lo que se trata, al fin y al cabo, es de respaldar la decisión de la administración tributaria, luego avalada por el Juzgado de lo Penal y la Audiencia Provincial, cuando entiende que en la determinación de las bases imponibles del impuesto sobre la renta de las personas físicas, debe tomarse como referencia el importe íntegro de lo cobrado, sin deducción referida a una cantidad -la retención del IVA- que nunca pensó pagarse y que, hasta el momento de su descubrimiento, había pasado a engrosar el patrimonio del defraudador.

En definitiva, la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, no acoge en su doctrina supuestos en los que el descubrimiento de maniobras elusivas del pago de tributos haga aflorar rendimientos del trabajo de los que nunca se pensó distraer una cantidad que fue también destinada a incrementar las irregulares ganancias del defraudador. La sentencia dictada en respuesta a la cuestión prejudicial suscitada por las autoridades judiciales rumanas no se refiere a operaciones fraudulentas que afloran como consecuencia de la labor inspectora. Los antecedentes de esa resolución -de tanta importancia para una interpretación uniforme del régimen jurídico del IVA-

dan cuenta de una serie de contratos que no han sido presentados como una estrategia de ocultación urdida para evitar el pago del impuesto. Más bien se trata de negocios de transmisión de la propiedad inmobiliaria que no incluían previsión alguna sobre el pago de aquel impuesto. En el supuesto que nos ocupa, sin embargo, se trata de una venta generalizada de pescado cuya existencia misma fue ocultada a la inspección tributaria, con la consiguiente ruptura del principio de igualdad y de competencia en el mercado de la distribución de los productos de la pesca".

Después de los votos particulares elaborados respecto de las sentencias que sirven de cobertura al parecer mayoritario reflejado en esta sentencia, y del pronunciamiento de la Sala Segunda en los términos vistos, resulta especialmente forzado mantener que estamos ante un acto aclarado; es más las referencias que se contiene en esta sentencia que sustenta la tesis mayoritaria a la jurisprudencia del TJUE y la lectura del párrafo 11 del Fundamento Cuarto, sugiere que, al menos, se abriga alguna duda en supuestos en los que media fraude; y existiendo las dudas era obligado por este Tribunal plantear cuestión prejudicial, que ya se patrocinó desde el voto particular a la sentencia de 27 de septiembre de 2017.

No se trata, como se expone en la sentencia que recoge el sentir mayoritario de los componentes de este Tribunal, que se dicte una sentencia en contra de lo resuelto en tantas ocasiones, se trata simple y llanamente que el TJUE despeje las dudas existentes, por tanto, no se pretende por los firmantes de este voto que se dicte una sentencia desestimatoria del recurso de casación, sino simplemente cumplir un deber del que venimos obligado en caso de dudas, tan simple como que se nos diga por el órgano competente si estamos en lo cierto o no, nada más; con más motivos después de la sentencia de la Sala Segunda transcrita parcialmente, porque resulta evidente que se crea un estado de incertidumbre e inseguridad absolutamente perturbador para el buen orden jurídico.

La negativa a su planteamiento, cuando de lo dicho se apunta a que era obligatorio, pone en entredicho el principio de primacía y se deja de aplicar ordenadamente el sistema de fuentes europeos; al caso parece oportuno recordar la sentencia de este Tribunal de 24 de octubre de 2016, rec. ord. 960/2014, y la respuesta que se dio en la sentencia del Tribunal Constitucional 37/209, de 26 de marzo, lo suficientemente contundente que debería de habernos hecho reflexionar en la línea que apuntamos.

Como quedó expuesto en los votos particulares y ahora reiteramos, la sentencia que sirve de cabecera a la doctrina jurisprudencial, la del TJUE de 7 de noviembre de 2013 tantas veces nombradas y de la que se extrae, por el parecer mayoritario, la existencia de acto aclarado, resulta evidente que materialmente no es idéntica a los asuntos que ha resuelto este Tribunal con anterioridad y en los que recayeron los votos particulares, ni tampoco al asunto que ahora nos ocupa, porque, ya se dijo, aquella sentencia, como se refleja en los votos particulares y expresamente señala la Sala Segunda del Tribunal Supremo, se refería a operaciones legales y no ocultas o fraudulentas, al menos, según el parecer de los firmantes de este voto, existen dudas ciertas e identificadas de que hubiera mediado fraude en las ventas de aquellos inmuebles, mientras que en todos los casos enjuiciados por este Tribunal sí medio la ocultación y el fraude; de forma evidente se perseguía evitar el pago del IVA, con las consecuencias perjudiciales que conllevaba no sólo para el sistema del IVA, sino para principios fundacionales de la UE. Tan evidente resulta que deviene un hecho insoslayable que en todas las sentencias que hemos dictado sobre estos asuntos, en todas, medió sanción, la conducta del sujeto pasivo fue sancionada, mientras que por más vueltas y revueltas que se le de a la sentencia del TJUE, Tulicá y Plavopin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, no consta que a los sujetos pasivos se le impusiera sanción alguna; al menos esta diferencia que se nos muestra objetiva, a nuestro entender, resulta más que suficiente para constatar que no estamos ante supuestos iguales. El que la Sala Segunda no haya planteado cuestión prejudicial, no sólo nada añade a los argumentos que se vienen utilizando, sino que al contrario cuando este Tribunal reclama que la cuestión suscitada se desenvuelva en el ámbito propio de nuestra jurisdicción, ello añade un plus, si cabe, para que extreme y apure la utilización de las herramientas que el ordenamiento pone a nuestra disposición para procurar la armonización de esta materia que consideramos propia de nuestra jurisdicción. Como se recuerda en la sentencia del Tribunal Constitucional citada, se quiebra el principio de un proceso con todas las garantías, artº 24.2 de la CE, cuando no se presenta cuestión prejudicial y se deja de aplicar una norma nacional en base al acto aclarado, y "no sea posible afirmar que "la cuestión planteada es materialmente idéntica a una que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo" ( STJUE de 6 de octubre de 1982, asunto 283/81, Cilfit, apartado 13)."

En el supuesto que nos ocupa, es obligado para hallar una respuesta despejar prioritariamente la determinación de la base imponible sobre la que calcular el tipo correspondiente, esto es, si cabe incorporar las sumas repercutidas y a las que, en principio, se tiene derecho a la deducción.

Como ha quedado apuntado la jurisprudencia, de la que discrepamos, recogidas en las sentencias mencionadas y otras, parte de que en el precio está incluido el IVA, por lo que en teoría debió de repercutirse, con independencia de otras consideraciones.

Ahora bien, ningún problema, insistimos, habría de acoger también este criterio de no mediar simulación y haber sido sancionada la conducta del sujeto pasivo, sin que conste, al contrario, conforme se infiere de lo actuado, que no hubo ingreso del IVA repercutido, y por tanto, sin que se cumplieran los requisitos no sólo formales, sino también materiales.

Mediando, pues, conducta fraudulenta, volvemos a remitirnos a los votos particulares de las ventas ocultas, el último recaído en el recurso 1816/2018, sentencia de fecha 16 de julio de 2020, siendo procedente el

planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE por los motivos que se expusieron en los votos particulares y, si cabe, por los motivos que quedan expuestos.

En definitiva, debe volver a insistirse en que conforme a la previsión contenida en el art. 267.3 del TFUE, pesa sobre este Tribunal el deber de plantear cuestión prejudicial en tanto que esta resolución no es susceptible de ulterior recurso.

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020

José Antonio Montero Fernández Isaac Merino Jara

*VOTO PARTICULAR que formula el MAGISTRADO NICOLÁS MAURANDI GUILLÉN a la sentencia dictada por esta sección segunda de la sala tercera del tribunal supremo en el recurso de casación núm. 1954/2019.*

En mi criterio, esta Sala y Sección, antes de dictar sentencia en el actual recurso de casación, ha debido elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que respondiese a la siguiente pregunta:

"Si lo declarado en la parte dispositiva de la sentencia de 7 de noviembre de 2013, dictada por el Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-249 y C-250/12, resulta aplicable a operaciones fraudulentas que afloran como consecuencia de la labor inspectora".

La razón de mi discrepancia con la sentencia mayoritaria no radica en que considere desacertados los argumentos que en ella se desarrollan, a lo largo de sus muy bien estudiados fundamentos de derecho, para explicar y justificar por qué la doctrina fijada en la parte dispositiva de mencionada sentencia de 2013 del TJUE es aplicable al caso debatido en la actual casación.

La razón es ésta otra: la abierta contradicción que, sobre la respuesta que merece el interrogante que se elevaría con carácter prejudicial, existe entre la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo y esta Sección Segunda de la Sala Tercera del mismo Alto Tribunal.

La pervivencia de esa contradicción resulta abiertamente incompatible con el principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la Constitución, porque va a generar en la ciudadanía un preocupante nivel de incertidumbre sobre el problema de que venimos hablando; y, con ello, se va a producir también un desprestigio de la jurisdicción que frustrará la confianza social en los tribunales que, como es bien sabido, constituye un elemento esencial para el correcto funcionamiento del modelo constitucional de convivencia que es el Estado de Derecho.

Conjurar esa contradicción es algo obligado en nuestro sistema judicial, y debe procurarse agotando al máximo los instrumentos jurídicos que puedan resultar útiles para alcanzar esa meta.

Y creo que la cuestión prejudicial es el mecanismo más idóneo para superar la contradicción actualmente existente entre las dos Salas.

En Madrid a 17 de diciembre de 2020

Nicolás Maurandi Guillén

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.