

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082711

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia 1 de julio de 2021

Sala 3.^a

Asunto n.º C-521/19

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Principio de neutralidad. *En las operaciones ocultas sujetas no facturadas, ha de entenderse que en el precio pactado está incluido el IVA.* Un agente artístico presta servicios para un conjunto de empresas (Grupo) encargado de la gestión de la infraestructura y las orquestas que actuaban en fiestas patronales y municipales. Los pagos efectuados en este contexto por las comisiones de fiestas al Grupo y al agente se realizaban en efectivo y no daban lugar ni a la emisión de facturas ni a un registro contable ni se declaraban a la Administración tributaria. A raíz de una inspección al agente, la Administración tributaria estimó que las sumas percibidas por este en pago de sus servicios de intermediación para el Grupo no incluían el IVA y que, por tanto, la base imponible del IRPF correspondiente a esos ejercicios debía determinarse teniendo en cuenta la totalidad de esos importes. El órgano jurisdiccional remitente pregunta cómo han de interpretarse, en particular, a la luz del principio de neutralidad, los arts.73 y 78 de la Directiva 2006/112, relativos a la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos del IVA, cuando estos, incurriendo en un comportamiento fraudulento, no han comunicado a la Administración tributaria la existencia de la operación, ni han emitido factura, ni han hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en tales circunstancias, debe considerarse que las cantidades entregadas y recibidas incluyen el IVA o no. El Tribunal estima que la determinación de la base imponible no es uno de los instrumentos a disposición de los Estados miembros para lucha contra el fraude, y no puede ser determinada de manera diferente a como procedería interpretarlas en caso de que el comportamiento de los sujetos pasivos no fuera fraudulento. El legislador de la Unión ha procurado que los sujetos pasivos que no hayan cumplido las normas básicas de la Directiva 2006/112, en particular en materia de facturación, soporten las consecuencias de su comportamiento impidiéndoles deducir el IVA, incluso cuando, tras una inspección fiscal, las operaciones que no han dado lugar a facturación se someten con carácter retroactivo al IVA. El hecho de que los sujetos pasivos hayan incumplido la obligación de facturación no puede obstaculizar la aplicación del principio básico de que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final. Aunque en el marco de una inspección fiscal las verificaciones llevadas a cabo por la Administración nacional interesada persiguen restablecer la situación tal como habría sido de no haberse cometido una irregularidad y, *a fortiori*, un fraude, y a pesar de que dicha Administración se esfuerce por reconstituir, a través de diversos métodos, las operaciones ocultas y los ingresos defraudados, estos métodos no pueden aspirar a una fiabilidad absoluta e implican un margen inevitable de incertidumbre. Debe considerarse que, cuando procede, como en el litigio principal, de una reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada en el marco de una inspección relativa a los impuestos directos, el resultado de una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA, y que debía haberse facturado, incluye el IVA soportado por dicha operación, pues cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA y haría recaer una parte de la carga de dicho impuesto sobre un sujeto pasivo, cuando el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final. Por tanto, el Tribunal concluye que los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112, leídos a la luz del principio de neutralidad del IVA, deben interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 1, 73, 78, 178, 193, 220, 221, 222 y 273.
Ley 78/1992 (Ley IVA), arts. 78, 88 y 89.

PONENTE:

Don N. Wahl.

En el asunto C-521/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, mediante resolución de 19 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de julio de 2019, en el procedimiento entre

CB

y

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. N. Wahl (Ponente) y F. Biltgen, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de CB, por la Sra. C. M. Gómez Docampo, abogada;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G.
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de marzo de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre CB y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en relación con las liquidaciones y sanciones impuestas a aquel en el marco de una regularización fiscal del impuesto sobre la renta de las personas físicas adeudado por el período comprendido entre los años 2010 y 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El considerando 7 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«El régimen común [del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)], incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

4. El artículo 1 de la citada Directiva dispone:

«1. La presente Directiva regula el sistema común del [IVA].

2. El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

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

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida esta.»2/7/2021 CURIA - Documentos

5. El artículo 73 de la referida Directiva tiene la siguiente redacción:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6. El artículo 78 de la misma Directiva establece lo siguiente:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

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

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

7. El artículo 178 de la Directiva 2006/112 está redactado en los siguientes términos:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

- a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...].»

8. Con arreglo al artículo 193 de esta Directiva, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202 de dicha Directiva.

9. A tenor del artículo 220, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

- 1) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

- 5) para los pagos anticipados efectuados por otros sujetos pasivos o por personas jurídicas que no sean sujetos pasivos antes de la conclusión de las prestaciones de servicios.»

10. De conformidad con el artículo 226 de esta Directiva:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;

8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;

9) el tipo de IVA aplicado;

10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;

[...].».

11. El artículo 273 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

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

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

Derecho español

12. A tenor del artículo 78, apartado 1, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

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

13. El artículo 88 de la Ley 37/1992, titulado «Repercusión del impuesto», dispone:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

14. El artículo 89 de esta Ley, titulado «Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas», establece:

«Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

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

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

15. CB es un trabajador por cuenta propia que ejerce una actividad de agente artístico sujeta al IVA. En el marco de esta actividad, prestaba servicios para el Grupo Lito, un conjunto de empresas encargado de la gestión de la infraestructura y las orquestas que actuaban en fiestas patronales y municipales de Galicia. En concreto, CB contactaba con las comisiones de fiestas, grupos informales de vecinos encargados de la organización de dichas fiestas, y negociaba la actuación de las orquestas en nombre del Grupo Lito.

16. Los pagos efectuados en este contexto por las comisiones de fiestas al Grupo Lito se realizaban en efectivo y no daban lugar ni a la emisión de facturas ni a un registro contable. En consecuencia, no se declaraban a la Administración tributaria, ni a efectos del impuesto de sociedades ni a efectos del IVA.

17. Por su parte, CB percibía el 10 % de los ingresos del Grupo Lito. Los pagos a su favor también se realizaban en efectivo y tampoco se declaraban ni daban lugar a la emisión de facturas. CB no llevaba contabilidad ni registro oficial, no expedía ni recibía facturas ni, en consecuencia, hacía las declaraciones de IVA.

18. A raíz de una inspección de la situación tributaria de CB, la Administración tributaria estimó que las sumas percibidas por este en pago de sus servicios de intermediación para el Grupo Lito, a saber, 64 414,90 euros en 2010, 67 565,40 euros en 2011 y 60 692,50 euros en 2012, no incluían el IVA y que, por tanto, la base imponible del impuesto sobre la renta correspondiente a esos ejercicios debía determinarse teniendo en cuenta la totalidad de esos importes. Las consiguientes regularizaciones dieron lugar a la liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2010 a 2012 y a la imposición de sanciones a CB, quien interpuso una reclamación económico-administrativa contra los actos de la Administración tributaria por los que se había acordado dicha liquidación y se le habían impuesto las sanciones de que fue objeto.

19. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por CB, quien interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de dicho organismo ante el órgano jurisdiccional remitente.

20. En este contexto, CB sostiene que la aplicación *a posteriori* del IVA a los importes considerados ingresos por la Administración tributaria es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia, según la cual, cuando dicha Administración descubre operaciones que, en principio, están sujetas al IVA, pero no han sido declaradas ni facturadas, el IVA debe considerarse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones.

21. Así pues, CB entiende que, dado que, según el Derecho español, no puede reclamar el IVA no repercutido a causa de su conducta, constitutiva de una infracción fiscal, el IVA debe considerarse incluido en el precio de los servicios prestados por él.

22. El órgano jurisdiccional remitente indica que, para resolver el litigio principal, debe determinar si la Ley 37/1992, tal como ha sido interpretada por el Tribunal Supremo, es conforme con el Derecho de la Unión en la medida en que establece que, cuando los operadores llevan a cabo, de manera voluntaria concertada, operaciones que dan lugar a pagos en metálico, sin factura y sin declaración del IVA, procede considerar que tales pagos incluyen el IVA.

23. En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Si los artículos 73 y 78 de la [Directiva 2006/112], a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de Derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional y la jurisprudencia que la interpreta, según la cual, en los casos en que la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al [IVA] no facturadas, ha desentenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el [IVA].

Por lo que, es posible, en los supuestos de fraude en los que la operación se ha ocultado a la Administración tributaria, considerar, tal y como podría deducirse de las sentencias de 28 de julio de 2016 (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.»

Sobre la cuestión prejudicial

24. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia cómo han de interpretarse, en particular, a la luz del principio de neutralidad, los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, relativos a la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos del IVA, cuando estos, incurriendo en un comportamiento fraudulento, no han comunicado a la Administración tributaria la existencia de la operación, ni han emitido factura, ni han hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en tales circunstancias, debe considerarse que las cantidades entregadas y recibidas incluyen el IVA o no.

25. De entrada, es preciso subrayar que, aun cuando la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 39 y jurisprudencia citada), la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos, en el sentido de los artículos 73 y 78 de dicha Directiva, no es uno de los instrumentos que se hallan a disposición de los Estados miembros, con arreglo al artículo 273 de la citada Directiva, para alcanzar dicho objetivo, en el sentido de que, en caso de fraude, les estuviera permitido interpretar estas disposiciones de manera diferente a como procedería interpretarlas en caso de que el comportamiento de los sujetos pasivos no fuera fraudulento.

26. En efecto, como señaló el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente debe deslindarse de la cuestión de si es necesario sancionar a una persona por infringir las reglas del mecanismo común del IVA.

27. A este respecto, es preciso recordar que, con independencia de las sanciones establecidas por los Estados miembros para castigar los comportamientos fiscales ilegales, y, especialmente, las conductas fraudulentas, el propio legislador de la Unión ha procurado que los sujetos pasivos que no hayan cumplido las normas básicas de la Directiva 2006/112, en particular en materia de facturación, soporten las consecuencias de su comportamiento impidiéndoles deducir el IVA, incluso cuando, tras una inspección fiscal, las operaciones que no han dado lugar a facturación se someten con carácter retroactivo al IVA.

28. Así, según reiterada jurisprudencia, aunque el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas y garantizar, por consiguiente, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, el ejercicio de dicho derecho solo es posible, en principio, atener del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartados 37, 38, 42 y 43 y jurisprudencia citada).

29. Como confirma el órgano jurisdiccional remitente, de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, a saber, de los artículos 88, apartado 2, y 89, apartado 3, punto 2, de la Ley 37/1992, resulta que la imposibilidad de que el sujeto pasivo deduzca el importe del IVA que grava la operación no declarada a la Administración tributaria y no facturada por él, afecta, en el caso de autos, al demandante en el litigio principal, sin perjuicio de las sanciones fiscales de que este haya sido o podría ser objeto.

30. Así, en lo que concierne a la determinación de la base imponible de las operaciones entre sujetos pasivos, es decir, en una fase anterior a aquella en la que el IVA es abonado por el consumidor final, el prestador de servicios, en el caso de autos, el demandante en el litigio principal, debería haber facturado el IVA al destinatario de la prestación de servicios, en el caso de autos, el Grupo Lito, y declarar ese IVA a la Administración tributaria, lo que le habría conferido un derecho a deducir el IVA que había gravado todos los bienes o servicios afectados a su propia prestación de servicios. Sin embargo, parece que, debido al fraude cometido por el demandante en el litigio principal, las disposiciones del artículo 89, apartado 3, punto 2, de la Ley 37/1992 impiden cualquier posibilidad de rectificar el IVA e imposibilitan, por tanto, igualmente, ejercitar el derecho a deducción en cuestión, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

31. Ahora bien, el hecho de que los sujetos pasivos hayan incumplido la obligación de facturación establecida en el artículo 220 de la Directiva 2006/112 y de que, en consecuencia, falten, por definición, las menciones obligatorias indicadas en el artículo 226, puntos 6 a 10, de dicha Directiva no puede obstaculizar la aplicación del principio básico de esta, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 34).

32. Por otra parte, aunque en el marco de una inspección fiscal las verificaciones llevadas a cabo por la Administración nacional interesada persiguen restablecer la situación tal como habría sido de no haberse cometido una irregularidad y, *a fortiori*, un fraude, y a pesar de que dicha Administración se esfuerce por reconstituir, a través de diversos métodos, las operaciones ocultas y los ingresos defraudados, es preciso señalar, no obstante, que estos métodos no pueden aspirar a una fiabilidad absoluta e implican un margen inevitable de incertidumbre, de modo que lo que persiguen, en realidad, es obtener el resultado fiscal más probable y fiel posible, en función de los elementos materiales recabados durante la inspección fiscal.

33. En estas circunstancias, la base imponible tal y como se define en los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a saber, la contraprestación, valor subjetivo, realmente percibida por el sujeto pasivo sin incluir el IVA, debe interpretarse, cuando proceda de una reconstitución realizada *a posteriori* por la Administración tributaria nacional interesada debido a la falta de mención del IVA en una factura o a la inexistencia de factura, tanto si dichas omisiones son fruto de una intención fraudulenta como si no, teniendo en cuenta dicho margen inevitable de incertidumbre.

34. Por ello, debe considerarse que, cuando procede, como en el litigio principal, de una reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada en el marco de una inspección relativa a los impuestos directos, el resultado de una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA, siendo así que debería haber dado lugar a la expedición de una factura con arreglo al artículo 220 de la Directiva 2006/112 en la que figurasen las menciones exigidas en el artículo 226 de dicha Directiva y ser declarada a esa Administración, incluye el IVA soportado por dicha operación.

35. En cambio, ello no sucedería en el caso de autos si el órgano jurisdiccional remitente considerase, tras la comprobación mencionada en el apartado 30 de la presente sentencia, que, según el Derecho nacional aplicable, es posible proceder a una rectificación del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 37).

36. Cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA y haría recaer una parte de la carga de dicho impuesto sobre un sujeto pasivo, siendo así que el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final, conforme a la jurisprudencia recordada en los apartados 28 y 31 de la presente sentencia.

37. Esta solución tampoco es contraria a la jurisprudencia ilustrada por las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614); de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), y de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), puesto que, como señaló el Abogado General en el punto 33 de sus conclusiones, en dichas sentencias el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la cuestión de si procede incluir el IVA en el importe de los ingresos reconstituidos por la Administración tributaria en caso de fraude cuando las

operaciones ocultas que han dado lugar a dichos ingresos, sujetas al IVA, hubieran debido ser facturadas y el IVA declarado.

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

39. Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

Costas

40. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

Firmas

* Lengua de procedimiento: español.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.