

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092653

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 480/2024, de 18 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3834/2022

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Cuestiones formales. Facturas rectificativas. Un sujeto pasivo del IVA realiza una serie de operaciones sujetas al impuesto y emite las correspondientes facturas simplificadas en las que se repercute el tributo. En el entendimiento de que dichas operaciones quedan sujetas al tipo de gravamen reducido del 10%, presenta autoliquidación por el impuesto, calculando las cuotas correspondientes, aplicando dicho porcentaje. La Administración tributaria concluye que a dichas operaciones se aplica el tipo de gravamen general (21%) por lo que regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo. A tal efecto, manteniendo el importe de la base imponible declarada, aplica el tipo general y obtiene la cuota debida, resultando que la suma de la base imponible considerada y la cuota del impuesto regularizada, supera el importe efectivamente percibido por el sujeto pasivo del IVA. El sujeto pasivo, adicionalmente, se ve impedido de rectificar las cuotas del impuesto incorrectamente calculadas, como consecuencia de lo dispuesto en el art.89. Tres.1º Ley IVA. Las anteriores circunstancias generan como efecto que el sujeto pasivo del IVA, al no poder rectificar las cuotas del impuesto, soporta, en lugar del consumidor final, la carga fiscal del impuesto resultante de la diferencia entre la cuota debida (calculada al 21%) y la efectivamente repercutida al destinatario del servicio (calculada al 10%). En este contexto, la parte recurrente suscita, en su escrito de preparación, la compatibilidad de la anterior situación jurídica con el principio de neutralidad del IVA. Considera la Sala que las invocaciones que la parte recurrente realiza al principio de neutralidad son oportunas. Una modificación del tipo de gravamen exige una rectificación de las facturas. En la presente ocasión no se emitió factura, sino facturas simplificadas, de manera que, si no existen facturas, ni facturas simplificadas en el sentido del art.226 ter de la Directiva del IVA, no procede la rectificación, ya que en la legislación española está prevista la rectificación, en algunos casos, de una declaración tributaria presentada por el prestador del servicio, pero entre esos supuestos, no se halla el que nos ocupa. El Tribunal establece como doctrina jurisprudencial que en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del art.89.Tres.1º Ley IVA, no resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido, debiendo entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto, calculada al tipo general [Vid., ATS de 11 de enero de 2023, recurso n.º 3834/2022 (NFJ088414) y STSJ de las Islas Baleares de 17 de enero de 2022, recurso n.º 242/2020 (NFJ087165) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88, 89.Tres.2.º, 90.Uno y 91.Uno.2.2.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 13 y 73.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 1, 73, 78, 226 ter y 273.

RD 1619/2012 (Obligaciones de Facturación), art. 7.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 480/2024

Fecha de sentencia: 18/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3834/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.JILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3834/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 480/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3834/2022, interpuesto por el procurador don Ricard Simó Pascual, en representación de Ice Mountain Ibiza, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, el 17 de enero de 2022, en el recurso núm. 242/2020 sobre impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2015, periodos 01 a 12.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 17 de enero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que desestimó el recurso núm. 242/2020, formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de 30 de enero de 2020 que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 07/00772/2018 frente al acuerdo de liquidación provisional en concepto de impuesto sobre el valor añadido ["IVA "] del ejercicio 2015, periodos 01 a 12, de fecha 23 de enero de 2018.

Segundo.

Hechos relevantes.

1º.- Liquidación provisional del IVA, ejercicio 2015.

Con fecha 19 de septiembre de 2017 se inició procedimiento de comprobación, en relación con el impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2014 y 2015, por parte de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Baleares.

En lo relevante a efectos de este recurso, la inspectora regional dictó, con fecha 23 de enero de 2018 y tras los trámites oportunos, liquidación provisional del IVA, ejercicio 2015, periodos 01 a 12, de la que resultó un importe a pagar de 249.506,16 euros.

En la liquidación se señala que la mercantil es un "beach club" en el que se realizan actividades recreativas de naturaleza acuática (piscina), musical (fiestas con disc-jockeys y músicos en directo) y otras relacionadas con espectáculos en general (actuaciones de bailarines, acróbatas y otros profesionales de ámbito circense). La mercantil también desarrolla la actividad de restaurante en una terraza elevada (Sunset Roof Garden) del "beach club", dentro del mismo local.

En relación con el IVA, la sociedad había declarado en el ejercicio 2015 una base imponible de IVA devengado al tipo general del 21% por importe de 8.592.659,15 euros por la prestación de los servicios de "beach club" y una base imponible de IVA devengado al tipo reducido del 10% por importe de 1.841.804,96 euros por la actividad de restauración desarrollada en la terraza.

Sin embargo, tras las comprobaciones efectuadas por los órganos administrativos, la Administración tributaria consideró que la actividad de restauración realizada en la terraza tenía la consideración de "servicios mixtos de hostelería", calificación que impedía la aplicación del tipo de gravamen reducido del 10% y resultando de aplicación, en su lugar, el tipo general del 21%.

Adicionalmente, se estimó que no resultaban deducibles determinadas cuotas del IVA derivadas de ciertas prestaciones de servicios por no constar factura ni otros documentos que permitieran determinar el importe correspondiente del IVA soportado por dichos conceptos.

2º.- Recurso de reposición.

Contra el acuerdo de liquidación se interpuso recurso potestativo de reposición en el que se discutió, en esencia, (i) el tipo de gravamen que resultaba aplicable -general o reducido - a las operaciones derivadas de la actividad de la terraza, (ii) la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que había sido negada por los órganos administrativos y (iii), finalmente, el cálculo de la base imponible del impuesto.

En relación con esta última cuestión, la mercantil defendió que, para el caso de que se estimara aplicable el tipo del 21%, debía calcularse la base imponible atendiendo a la doctrina jurisprudencial fijada, en torno al principio de neutralidad del IVA, en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017 (rec. 194/2016, ECLI:ES:TS:2017:3451) en virtud de la cual "[p]ara 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".

La resolución del recurso de reposición, dictada el 11 de mayo de 2018, rechazó este argumento, pronunciándose del siguiente modo:

"El contenido de dicha sentencia no resulta, prima facie, inmediatamente de aplicación a este caso concreto, sin embargo, el principio que la informa sí puede tener traslación al mismo, aunque en perjuicio de las pretensiones del obligado tributario.

Decimos que no resulta de aplicación inmediata por cuanto que el objeto de la litis difiere, toto caelo, del supuesto de hecho que se aprecia en este expediente. Mientras que en el caso examinado por el TS se trata de "operaciones ocultas no facturadas" en las que "el precio pactado entre las partes incluye el IVA a la hora de determinar la base imponible correspondiente a dichas operaciones en este Impuesto", aquí nos encontramos ante operaciones declaradas y facturadas incluyendo el Impuesto, en las que la base imponible es una cuantía perfectamente determinable por las partes y el error consiste en que el prestador del servicio (como obligado a repercutir el IVA) no ha repercutido el Impuesto al tipo de gravamen adecuado, sino a uno inferior. A causa de ello, los intereses de la Hacienda Pública se ven perjudicados al haberse ingresado un menor importe del debido.

Por tanto, ha de notarse que en este caso la medición o valoración del hecho imponible ya se ha efectuado, con lo que no existe la indeterminación que supone la percepción de un importe global sin mención alguna al Impuesto (supuesto de hecho que examina la Sentencia).

Pero, sin perjuicio de lo anterior, el principio que funda la argumentación del TS parte de la jurisprudencia del TJUE, manifestada en diversas sentencias, según la cual "la contraprestación en que consiste la base imponible del Impuesto constituye el valor subjetivo realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos". Además, "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".

En el expediente de referencia, la contraprestación que constituye la base imponible, como ya indicamos, es clara e igualmente apreciable por ambas partes, el obligado a repercutir la declara en su autoliquidación y la registra en los libros registro del Impuesto y el consumidor final, obligado a soportar la repercusión, tiene constancia de ella en factura (bien expresamente o, bien, la puede deducir sin dificultad si se expide factura simplificada con la expresión "IVA incluido". No hay posibilidad razonable de error fundado o malentendido en este aspecto. [...]"

3º.- Reclamación económico-administrativa.

Contra la anterior resolución se formuló reclamación económico-administrativa núm. 07/00772/2018 que fue resuelta, en sentido desestimatorio, por resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Illes Balears de 30 de enero de 2020.

En relación con la cuestión señalada, la resolución se pronuncia del siguiente modo en el fundamento jurídico cuarto, in fine:

"Finalmente, y en relación a la aplicación a este caso de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) nº 351/2017, de 27 de septiembre de 2017, esta sede debe hacer suyos los argumentos de la Administración".

4º.- Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 242/2020 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears y fue desestimado mediante sentencia de 17 de enero de 2022.

Tercero.

La sentencia de instancia.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento jurídico cuarto, que cuenta con el siguiente tenor literal: "nos adentraremos ahora en la cuestión jurídica de si la liquidación impugnada vulnera el principio de neutralidad del impuesto al no ser posible que la actora pueda repercutir la diferencia del tipo que se le exige, por tratarse de facturas simplificadas.

Veamos el caso que resuelven las sentencias del TS. Dice la Sentencia de 19 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:702): [...]

En el caso de autos estamos en presencia de facturas simplificadas en las que se incluye el impuesto. Y ese es un dato fundamental que no sucede en las sentencias que cita la parte y de la que es muestra las que hemos transcrito. Ocurre en nuestro caso que el sujeto pasivo del impuesto ha aplicado un tipo inferior al que correspondía legalmente aplicar.

Lo que es verdaderamente trascendente en este momento y sucede en autos es que en las facturas expedidas la base imponible sí está perfectamente detallada y el IVA se incluye en la factura, aunque se incide en error cuando en la autoliquidación del IVA el sujeto pasivo aplica el tipo de gravamen de forma incorrecta.

Así las cosas, es una evidencia que el consumidor final, con la factura entregada por el recurrente, en caso de ser susceptible de desgravación, bien pudo desgravarla y aplicarse el tipo del 21% que era el que correspondía.

De igual forma que era ese y no el 10% el tipo que debía aplicar el recurrente en la autoliquidación presentada. Y no lo hizo.

No estamos en la misma situación que examinan las sentencias citadas por la recurrente [por todas STS de 19 de febrero de 2018, RC195/2016]] donde no existía declaración de IVA por tratarse de ventas ocultas descubiertas por la Inspección. Aquí tenemos unos servicios prestados perfectamente declarados y sujetos a IVA, que, con las bases imponibles claras y detalladas, sin embargo, en la autoliquidación presentada, el sujeto pasivo aplica un tipo incorrecto.

En estos casos, no es posible considerar que el error sufrido por el contribuyente en el tipo aplicado, no pueda ser susceptible de ser reclamado por la Administración con la emisión de la liquidación provisional con aplicación del tipo que corresponde, y que tal proceder, vulnere la neutralidad del impuesto, por no poder repercutir esa diferencia al consumidor final. En el supuesto de autos, si admitiéramos la tesis de la actora supondría que quedaría a la voluntad del sujeto pasivo alterar la proporción del IVA sobre el importe de las operaciones realizadas, y en definitiva el cumplimiento de la legalidad quedaría al albur del contribuyente, con un claro menoscabo de los intereses de la Hacienda Pública.

Llegados a este punto desestimamos el recurso contencioso".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto.

Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de Ice Mountain Ibiza, S.L., presentó escrito el 7 de marzo de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 1, 2.1.c), 73 y 78.a) 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 L 347 de 11.12.2006, p. 1) ["Directiva IVA "] y el artículo 78, apartados Uno y Dos.4º, y 89.Tres.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de mayo de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 11 de enero de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Determinar, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, si resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido o si debe entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto calculada al tipo general.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 1, 2.1.c), 73 y 78.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

3.2. El artículo 78, apartados Uno y Dos.4º, y 89. Tres. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, todo ello a la luz del principio de neutralidad del IVA.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

3.- Interposición. El procurador don Ricard Simó Pascual, en representación de la entidad actora interpuso recurso de casación mediante escrito de 2 de marzo de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta sala que dicte sentencia: "estableciéndose como criterio jurisprudencial que en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, no resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto - por la aplicación del tipo general de gravamen - calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido y que la cuota calculada al tipo general debe entenderse incluida dentro de la cuantía total efectivamente percibida".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 21 de abril de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, solicita de esta sala que: "siente como doctrina legal que: - En aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede

rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 25 de abril de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de noviembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

El supuesto de hecho del presente recurso parte de que un sujeto pasivo del IVA realiza una serie de operaciones sujetas al impuesto y emite las correspondientes facturas simplificadas en las que se repercute el tributo. En el entendimiento de que dichas operaciones quedan sujetas al tipo de gravamen reducido del 10%, presenta autoliquidación por el impuesto, calculando las cuotas correspondientes, aplicando dicho porcentaje.

La Administración tributaria concluye que a dichas operaciones se aplica el tipo de gravamen general (21%) por lo que regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo. A tal efecto, manteniendo el importe de la base imponible declarada, aplica el tipo general y obtiene la cuota debida, resultando que la suma de la base imponible considerada y la cuota del impuesto regularizada, supera el importe efectivamente percibido por el sujeto pasivo del IVA.

El sujeto pasivo, adicionalmente, se ve impedido de rectificar las cuotas del impuesto incorrectamente calculadas, como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 89. Tres.1º LIVA.

Las anteriores circunstancias generan como efecto que el sujeto pasivo del IVA, al no poder rectificar las cuotas del impuesto, soporta, en lugar del consumidor final, la carga fiscal del impuesto resultante de la diferencia entre la cuota debida (calculada al 21%) y la efectivamente repercutida al destinatario del servicio (calculada al 10%).

En este contexto, la parte recurrente suscita, en su escrito de preparación, la compatibilidad de la anterior situación jurídica con el principio de neutralidad del IVA.

La cuestión con interés casacional consiste en: [...] "Determinar, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, si resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido o si debe entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto calculada al tipo general".

Segundo.

- Alegaciones de las partes.

Ice Mountain Ibiza alega que el principio de neutralidad es un elemento principal y definitorio del impuesto sobre el valor añadido y así lo ha venido avalando la jurisprudencia del TJUE a lo largo de los años, como se constata, entre muchas otras, en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavoⁱⁿ (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), sobre la que se volverá más adelante.

Lo que aquí se plantea es hasta qué punto el predominio del principio de neutralidad debe determinar la interpretación que deba hacerse del concepto de base imponible de las operaciones que se realicen en cada caso, cuestión que ha sido abordada por el TJUE.

Así, la citada sentencia, de 7 de noviembre de 2013, estableció el carácter trascendental del principio de neutralidad en la determinación de la base imponible de una entrega de bienes en un caso concreto, cierto es, cuando en el correspondiente contrato de compraventa no se hacía mención del IVA; a lo que el TJUE respondió que, en tales circunstancias, el IVA debía considerarse incluido en la totalidad del precio cobrado, pues:

"33. Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva 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, Rec. p. 445, apartado 13, y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartado 43).

34. 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, antes citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, apartado 21).

35. 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.

36. 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, Rec. p. I-3801, apartado 15, así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest, antes citada, apartado 44).

37. 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".

De este modo, el TJUE da respuesta a un caso particular acudiendo al principio de neutralidad del impuesto.

En otro caso particular, en el que la Inspección afloró operaciones ocultas por las que no se habían emitido facturas, supuesto que el TJUE analiza en su sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527), se vuelve a recurrir al mismo principio para resolver el litigio:

"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, Tulicã y Plavoⁱⁿ, C-249/12 y C- 250/12, EU:C:2013:722, apartado 37)".

Llama la atención sobre que la solución alcanzada por el TJUE, en relación con el tratamiento de operaciones ocultas, había sido adoptada con anterioridad por esta Sala del Tribunal Supremo en el mismo tipo de supuestos a partir de la doctrina recogida en el anterior asunto Tulicã y Plavoⁱⁿ: así, en las sentencias de 27 de septiembre de 2017 (recurso 194/2016), de 19 de febrero de 2018 (recursos 195/2016 y 198/2016), de 20 de febrero de 2018 (recurso 196/2016) y de 17 de diciembre de 2020 (recurso 1373/2019).

Infiere de ello que la propia Sala era consciente de que la jurisprudencia establecida en la sentencia Tulicã y Plavoⁱⁿ debía proyectarse y dar solución a otros supuestos distintos al caso particular allí tratado, conclusión ratificada por el propio TJUE en la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527), que se acaba de citar y que también se remite al asunto Tulicã y Plavoⁱⁿ en sus apartados 31 y 35.

Para la recurrente parece evidente que nada impediría recurrir a ese mismo criterio jurisprudencial para resolver el caso que estamos enjuiciando, en la medida en que concurren cada una de las premisas allí contempladas y con independencia de las particularidades que puedan presentarse en cada supuesto, ya sea la inexistencia de un acuerdo previo de las partes en relación al IVA, la existencia de ocultación, la emisión previa de facturas con repercusión del impuesto o, en definitiva, cualquier otra circunstancia que pueda presentarse.

Por lo que se refiere a las premisas que permitirían trasladar a otros supuestos las conclusiones alcanzadas en el asunto Tulica y Plavosin, reiteradas después en la sentencia Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, se exige, a juicio de la recurrente:

a) Que, como consecuencia de la inclusión en la base imponible de determinadas cantidades percibidas por el sujeto pasivo, este se vea gravado por el impuesto.

Al respecto recuerda que la regularización practicada por la Inspección en el caso de autos supuso la exigencia de la cuota resultante de aplicar, sobre la base imponible autoliquidada, el diferencial entre el tipo efectivamente autoliquidado y el regularizado, 10% y 21% respectivamente, cantidad que la recurrente no había repercutido a sus clientes y que, por tanto, no había obtenido de ellos, debiendo asumir su pago ante la Administración Tributaria.

b) Que la normativa nacional no permita la recuperación de ese impuesto.

Al hilo de lo cual, asegura que procede analizar el 89. Tres.1º de la LIVA que, i) en supuestos distintos a los del artículo 80 de la Ley, ii) impide el incremento de las cuotas repercutidas iii) en operaciones cuyos destinatarios no actúan como empresarios o profesionales.

Que los servicios de restauración facturados tenían como destinatarios a consumidores finales, lo reconoce la sentencia de instancia, cuando afirma que "En el caso de autos estamos en presencia de facturas simplificadas en las que se incluye el impuesto" lo que impide que sus destinatarios pudieran ser empresarios o profesionales ya que, de ser así, el artículo 7.2 del Reglamento de facturación obliga a hacer constar la cuota tributaria por separado e impide que el impuesto se consigne como IVA incluido.

Expone que lo anterior queda corroborado en el libro registro de facturas expedidas aportado al expediente, en el que consta que las emitidas al 10% dieron lugar a la práctica de asientos resúmenes diarios, lo que resultaría incompatible con lo previsto en el artículo 63.4 del reglamento del IVA, de haber sido sus destinatarios empresarios o profesionales identificados en las facturas simplificadas. En ningún momento la Agencia Tributaria ni las instancias posteriores han puesto en duda la corrección del libro registro referido.

-Que la regularización practicada por el órgano de gestión dio lugar a un incremento de la cuota de IVA repercutido a consecuencia del incremento del tipo de gravamen aplicable, resulta patente en el acuerdo de liquidación que se practicó en su día, donde también consta acreditado que la base imponible utilizada en la regulación fue la misma que la autoliquidada inicialmente por la recurrente.

-Que las facturas controvertidas no incurrieran en ninguno de los supuestos que pueden dar lugar a la modificación de la base imponible según el artículo 80 de la Ley del impuesto va de suyo considerando las casuísticas que allí se contemplan: devolución de envases y embalajes, descuentos y bonificaciones posteriores, invalidez de operaciones o alteración de su precio, impago, créditos incobrables.

Los dos requisitos anteriores, a) y b), resultan del necesario respeto a la regla que impide que la Administración Tributaria pueda percibir, en concepto de IVA, un importe superior al percibido por el sujeto pasivo, principio consagrado por el propio TJUE en las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 24; de 3 de julio de 1997; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15; de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248), apartado 44.

Por tanto, a juicio de la recurrente, en el supuesto que está siendo objeto de enjuiciamiento concurrirían todos y cada uno de los elementos que "en otros casos han llevado al TJUE a determinar la base imponible de las operaciones y el importe del impuesto considerando el límite de lo efectivamente cobrado por el sujeto pasivo, al entenderse que, dados los intereses en juego y teniendo en cuenta los principios configuradores del tributo, debía preservarse la neutralidad del impuesto por encima de cualquier otra consideración".

Quedaría por determinar, no obstante, si en el caso de autos, en el que las prestaciones de servicios consideradas han dado lugar a unas facturas y autoliquidaciones previas, aunque incorrectas a la luz de la comprobación posterior, existiría algún valor superior al principio de neutralidad que debiera preservarse e impidiese trasladar el criterio de los fallos referidos. La recurrente entiende que no.

Defiende que cuando el legislador nacional decide privar a los sujetos pasivos de su derecho a reclamar el IVA a los consumidores finales, según establece el 89.Tres.1º de la LIVA, tal decisión no podrá adoptarse a costa de quebrar ese principio primordial de neutralidad que caracteriza el impuesto, por lo que entonces deberá ser la hacienda pública quien, efectivamente, asuma las consecuencias derivadas de tal decisión, viendo reducido su derecho de cobro del impuesto correspondiente, so pena de incumplir la efectiva aplicación de la Directiva IVA.

En este sentido, recuerda que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido no contiene previsión alguna sobre cómo debe llevarse a cabo la rectificación de las cuotas indebidamente repercutidas, como el propio TJUE ha reconocido en los apartados 19 y 20 de su sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790:

"19. Teniendo en cuenta esta premisa, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, a falta de una disposición en la Directiva del IVA relativa a la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA

indebidamente facturado, corresponde, en principio, a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse dicho IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05 , EU:C:2007:167 , apartado 38, y de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C-835/18 , EU:C:2020:520 , apartado 26 y jurisprudencia citada).

20. Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 27 y jurisprudencia citada)".

Se desprende de ello, a juicio de la recurrente, que ante el silencio de la Directiva IVA sobre esta cuestión, se faculta a los estados miembros a regular los términos en que debe producirse la rectificación de las facturas indebidamente emitidas, en el bien entendido que dicha regulación debe preservar la consustancial neutralidad del impuesto y, si no lo hace, asumir las consecuencias.

No puede ser más que el propio estado miembro quien asuma las consecuencias de sus decisiones normativas que, como se observa, son las que quiebran la neutralidad del impuesto, en tanto no ofrece alternativa alguna para que el sujeto pasivo pueda resarcirse de las consecuencias de la indebida aplicación de un tipo de gravamen impropio. Por ello, la neutralidad del impuesto debe ser restaurada de nuevo acudiendo a la solución prevista en las sentencias del TJUE citadas, lo que debe pasar por la minoración de la base imponible inicialmente autoliquidada.

No discute la recurrente que el error doloso o culposo en la aplicación del tipo de gravamen debe tener sus consecuencias y, en ese sentido, la administración goza de medidas coercitivas y de reproche que se concretaran en la eventual imposición de las sanciones que correspondan para castigar tal incumplimiento. La inobservancia de las normas puede tener consecuencias para el obligado tributario, pero no a costa de desnaturalizar el impuesto mediante el sacrificio de su neutralidad.

Si pudiera exigirse el impuesto en los términos en que lo hace la sentencia de instancia nos hallaríamos ante la imposición de una sanción: "en tanto que la recurrente se vería obligada a asumir el pago de un impuesto que, normativamente, no le corresponde soportar. La naturaleza de dicho pago solo podría responder a motivos de reproche, por el error incurrido en la determinación del tipo de gravamen aplicable lo que, efectivamente, vendría a equipararlo, de facto, a una sanción".

La sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartado 38 vendría a ratificar, a su juicio, lo referido en párrafo anterior cuando, en relación con la lucha contra el fraude fiscal, afirma:

"38.vProcede 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".

Por otra parte, advierte que "el indudable carácter punitivo que tendría la exigencia de la cuota del impuesto se vería agravado en el caso de autos, donde la oficina de gestión no apreció culpabilidad y dejó sin sancionar la infracción advertida, por lo que aquella sanción de facto que supone trasladar el coste del gravamen al sujeto pasivo se habría acabado imponiendo sin la concurrencia de elemento subjetivo alguno".

Siendo ello así, a mayor abundamiento, señala que "en aquellos supuestos en que se apreciara la concurrencia de culpa o dolo en la incorrecta aplicación del tipo de gravamen, una misma conducta podría dar lugar a dos acuerdos de naturaleza sancionadora, quebrando el principio non bis in idem: la efectivamente impuesta como tal y la derivada de la exigencia de la cuota".

Además, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, resolvió que el principio de neutralidad debía prevalecer aún en el caso que se produjera la ocultación de operaciones, tanto si esta era dolosa como si no, de suerte que es injusto que se pretenda hacer de peor condición, negándole el amparo del principio de neutralidad, a quien desde luego no ha ocultado operaciones en absoluto, todo ello al margen de las sanciones que puedan proceder en uno u otro caso.

Después trae a coalición que otro de los argumentos en favor de la tesis de la Administración, avalada por el Tribunal a quo, es que la modificación de la base imponible distorsionaría la competencia entre empresas, cuestión que, a su juicio, ya fue planteada en el asunto Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, apartado 23 y que no impidió que el TJUE se decantara por la aplicación del principio de neutralidad frente a tal consideración.

La Abogacía del Estado señala que es necesario concretar la aplicación del principio de neutralidad del IVA en el caso controvertido, manifestando que, de entrada, no es equiparable a los supuestos analizados por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo anteriormente aludidos, puesto que, mientras que en los casos examinados por este Tribunal en esas sentencias se trata de "operaciones ocultas no facturadas" en las que el precio pactado entre las partes incluye el IVA a la hora de determinar la base imponible correspondiente a dichas operaciones, "ahora nos encontramos ante operaciones declaradas y facturadas incluyendo el Impuesto, en las que la base imponible es una cuantía perfectamente determinable por las partes y el error consiste en que el prestador del servicio (como obligado a repercutir el IVA) no ha repercutido el Impuesto al tipo de gravamen adecuado, sino a uno inferior".

Debido a ello, los intereses de la Hacienda Pública se ven perjudicados al haberse ingresado un menor importe del debido.

Efectivamente, señala la Abogacía del Estado, en las presentes circunstancias, "la contraprestación que constituye la base imponible es clara e igualmente apreciable por ambas partes. El obligado a repercutir la declara en su autoliquidación y la incluye en los libros registro del Impuesto, y el consumidor final, obligado a soportar la repercusión, tiene constancia de ella en factura (bien expresamente o, bien, la puede deducir sin dificultad si se expide factura simplificada con la expresión "IVA incluido")".

Argumenta después que el hecho de que el "obligado a repercutir aplique un tipo de gravamen inferior al legalmente establecido para la operación no puede beneficiarle respecto a otros proveedores del mismo servicio que lo ofrezcan a cambio de igual importe global al cliente, pero aplicando el tipo de gravamen correcto (estos estarían ingresando por dicho concepto cuantías superiores en la Hacienda Pública, si bien son las realmente debidas)".

Si se diera carta de naturaleza a esa situación, afirma que se estaría distorsionando la competencia entre empresas.

Añade que un error por parte del obligado al repercutir el impuesto, en la determinación del tipo de gravamen, no puede traducirse en una alteración de la contraprestación pactada entre las partes, es decir, de la base imponible.

Asegura que si se entendiera que la cantidad total recibida incluye el IVA regularizado en la liquidación provisional practicada se estaría:

(i) Ignorando o tergiversando el valor subjetivo realmente percibido como contraprestación por el proveedor. De facto se produciría una modificación de base imponible motivada únicamente por la regularización del tipo de gravamen.

(ii) Alterando la proporción del IVA sobre el importe global de las operaciones y, por tanto, distorsionando la carga tributaria asumida por los contribuyentes.

(iii) Produciendo un menoscabo objetivo a la Hacienda Pública.

El principio de neutralidad del impuesto no debe amparar estas situaciones sin que a ello sea óbice el hecho de que no se haya sancionado la conducta del sujeto pasivo pues para ello hubiera sido preciso que le fuera imputable al mismo, con el suficiente grado de culpabilidad, una conducta culposa o dolosa.

Tercero.

Criterio de la Sala en relación con la cuestión con interés casacional.

Comenzaremos recogiendo la normativa europea que conviene tener presente para la resolución de este caso.

El artículo 1, apartado 2 de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece lo siguiente:

"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 [...]".

La redacción del artículo 73 de la referida Directiva es la siguiente:

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

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".

De conformidad con el artículo 193 de la Directiva 2006/112, "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".

Según el artículo 220, apartado 1, de esa 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".

Con arreglo al 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:

- 1) la fecha de expedición de la factura;
 - 2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;
 - 3) el número de identificación a efectos del IVA, citado en el artículo 214, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios;
 - 4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;
 - 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;
 - 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;
- [...]"

Y, finalmente, el artículo 226 ter también de la misma Directiva dispone:

"Por lo que respecta a las facturas simplificadas expedidas con arreglo al artículo 220 bis y al artículo 221, apartados 1 y 2, los Estados miembros exigirán como mínimo los siguientes datos:

- a) la fecha de expedición de la factura;
- b) la identificación del sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios;
- c) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados;
- d) el importe del IVA pagadero o los datos que permitan calcularlo;
- e) en caso de que la factura expedida sea un documento o un mensaje asimilado a una factura de conformidad con el artículo 219, la referencia expresa e inequívoca a dicha factura inicial y una referencia a las especificaciones que se modifiquen.

Los Estados miembros no podrán exigir más información sobre las facturas que aquella a la que hacen referencia los artículos 226, 227 y 230".

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.

Por otro lado, pasamos a recoger la normativa interna que interesa a los presentes efectos.

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".

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".

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".

Como se acaba de comprobar, la LIVA establece, en su artículo 81. Tres. 1º la prohibición de la rectificación de la repercusión al alza cuando concurren tres circunstancias (i) la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, (ii) implique un aumento de las cuotas repercutidas y (iii) los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales. Esto último es importante, puesto que el destinatario de las operaciones no tendrá derecho a la deducción de la cuota soportada procedente, que no fue repercutida oportunamente, cuando el destinatario sea el consumidor final. Justamente, el caso, que nos ocupa. En este no procede la rectificación de las cuotas repercutidas, pese a que se trata de un supuesto de elevación del tipo aplicable, toda vez que su determinación inicial por parte del prestador del servicio ha sido incorrecta. Esa incorrecta determinación, sin embargo, no dispensa a dicho prestador de efectuar el ingreso de la diferencia entre las cuotas inicialmente repercutidas (incorrectamente) y las cuotas que correctamente procedía repercutir.

Las invocaciones que la parte recurrente realiza al principio de neutralidad son oportunas. No lo es tanto, la invocación de las sentencias, precisamente, las que trae en apoyo de sus alegaciones, puesto que, en primer lugar, se están refiriendo, más que nada, a la base imponible y no al tipo de gravamen. Efectivamente, en la presente ocasión, la base imponible es la que es, no existe discrepancia entre las partes. No nos hallamos ante un supuesto de modificación de la base imponible. La base imponible es la misma siempre, tanto cuando sobre ella se aplica erróneamente un determinado tipo de gravamen, como cuando, más tarde, en el marco de las actuaciones inspectoras, se llega a la conclusión de que el tipo de gravamen que procede aplicar, el correcto, es más elevado. El importe de la contraprestación sigue siendo el mismo, luego no ha lugar a la modificación de la base imponible puesto que el consumo gravable es el mismo. Lo que se ha producido ha sido un error por parte del sujeto pasivo a la hora de calcular el tipo de gravamen, que no, insistimos, a la hora de calcular la base imponible. Y, en segundo lugar, la jurisprudencia invocada se está refiriendo a un supuesto de rectificación diferente. No el previsto en el artículo 89. Tres.1º de la LIVA sino al recogido en el artículo 89. Tres.2º de la misma Ley.

Efectivamente, si el prestador del servicio, en este caso, Ice Mountain Ibiza, aplica un tipo de gravamen inferior al que corresponde, sigue debiendo el IVA en la cuantía correcta. El error de cálculo cometido por el sujeto pasivo al aplicar el tipo de gravamen no afecta a los ingresos fiscales correctos que resultan únicamente del consumo realizado por el destinatario de la prestación, (en este caso, consumidor final) y del tipo de gravamen correcto (el previsto por la ley). La cuestión de si el proveedor puede, después de prestar el servicio, aplicar o exigir un tipo de gravamen más elevado (el correcto) a un consumidor final, deberá dilucidarse en la esfera del derecho privado.

Corresponde a los estados miembros determinar las condiciones en las que puede regularizarse el IVA indebidamente repercutido, en principio. El proveedor del bien puede ejercer, frente al destinatario, una acción de derecho civil. Esta posibilidad es respetuosa con el principio de neutralidad del IVA, con arreglo al cual los sujetos pasivos, por regla general, no deben soportar la carga económica impositiva. Ello no significa, sin embargo, que tal principio no tenga excepciones, como es el caso de muchas de las exenciones, y también el caso que nos ocupa, dado que el consumidor final, en tanto en cuanto no se deduce el IVA soportado, no presenta declaración por dicho impuesto ante la hacienda pública, lo cual, obviamente, dificulta en buena medida que, por la administración tributaria, se pueda controlar la correcta aplicación del IVA por parte del sujeto pasivo. La repercusión inicialmente producida es irreversible.

El IVA efectivamente devengado se adeuda, incluso en el caso de que se aplique un tipo de gravamen calculado incorrectamente, esto es el resultado de la aplicación de los artículos 1, apartado 2 y 73, en relación con el artículo 78 letra a) de la Directiva del IVA. El IVA no está incluido en la base imponible. Por tanto, el IVA siempre está incluido en el precio convenido entre las partes y ello es así, incluso en el caso de que el sujeto pasivo, como aquí ocurre, haya aplicado incorrectamente el tipo de gravamen.

El posible error de cálculo del prestador del servicio, en este caso, Ice Mountain Ibiza no tiene, en principio, ninguna incidencia en el impuesto adeudado por la recurrente a la hacienda pública.

Una modificación del tipo de gravamen exige una rectificación de las facturas. En la presente ocasión no se emitió factura, sino facturas simplificadas, de manera que, si no existen facturas, ni facturas simplificadas en el sentido del artículo 226 ter de la Directiva del IVA, no procede la rectificación.

Las declaraciones tributarias presentadas por Ice Mountain Ibiza fueron incorrectas debido a la aplicación de un tipo de gravamen de IVA dado erróneamente por correcto; no fueron incorrectas por un erróneo cálculo de la base imponible.

La directiva del IVA no contiene disposiciones relativas a la rectificación de las declaraciones tributarias por el sujeto pasivo en un supuesto de impuesto calculado incorrectamente por él, con carácter general y, en particular, cuando el destinatario es el consumidor final. En ausencia de tales disposiciones, la regulación de la rectificación de las declaraciones tributarias es competencia de los estados miembros (principio de autonomía procedimental), si bien es cierto que esa autonomía está limitada por los principios de efectividad y equivalencia.

En la legislación española está prevista la rectificación, en algunos casos, de una declaración tributaria presentada por el prestador del servicio. Entre esos supuestos, no se halla el que nos ocupa.

Como ha reconocido el Tribunal a quo, en este caso, se trata de facturas simplificadas.

El Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece que la obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en determinados supuestos, entre otros, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, impuesto sobre el valor añadido incluido, en servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto y servicios prestados por salas de baile y discotecas.

El artículo 7 de dicho Reglamento de facturación, se refiere al contenido de las facturas simplificadas.

En su apartado 1 dispone que, "sin in perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, las facturas simplificadas y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

- a) Número y, en su caso, serie.
 - b) La fecha de su expedición.
 - c) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.
 - d) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
 - e) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
 - f) Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión "IVA incluido".
- Asimismo, cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos del impuesto sobre el valor añadido, deberá especificarse por separado, además, la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.
- g) Contraprestación total.
 - h) En caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificadora y de las especificaciones que se modifican.
 - i) En los supuestos a que se refieren las letras j) a p) del artículo 6.1 de este Reglamento, deberá hacerse constar las menciones referidas en las mismas".

No es el caso, pero también interesa recoger lo que dispone dicho artículo 7 en su apartado 2, que es lo siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 97. Uno de la Ley del Impuesto, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y así lo exija, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, además, los siguientes datos:

- a) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.
- b) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado".

Como decíamos, en la presente ocasión nos hallamos ante consumidores finales y, por tanto, no resulta aplicable dicho apartado 2.

También interesa referirse al apartado 3 de dicho artículo 7 puesto que ese sí se refiere a destinatarios de las operaciones que no sean empresarios o profesionales, y lo hace en estos términos:

"También deberán hacerse constar los datos referidos en el apartado anterior, cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria".

Por lo demás, ninguna de las partes ha hecho referencia a lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo 7, de lo que deducimos que no se dan las circunstancias para su aplicación en las presentes actuaciones.

En resumen, a) las facturas simplificadas se utilizan en determinados supuestos, como servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto y servicios prestados por salas de baile y discotecas; b) tienen menos requisitos y son menos detallados que los de la factura completa, en particular, y con carácter general, si los destinatarios no son empresarios o profesionales o no siéndolo, no solicitan una factura completa; c) en la mayoría de las ocasiones, no son válidas para deducción del IVA soportado, y d) la más importante en el presente recurso, no se permite su rectificación o modificación con posterioridad a su emisión.

La doctrina que fijamos es la siguiente: en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º LIIVA, no resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible

que se empleó para calcularlo con el tipo reducido, debiendo entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto, calculada al tipo general.

Cuarto.

- Resolución de las pretensiones de las partes.

Ice Mountain Ibiza pretende la minoración de la base imponible, inicialmente declarada, en relación a los servicios prestados durante el ejercicio 2015 a consumidores finales en el restaurante que explotaba, de modo que dicha base reducida junto con la cuota resultante del impuesto, quede comprendida dentro de las cantidades efectivamente cobradas por los servicios referidos dado que, en otro caso, la recurrente debería asumir el coste derivado del incremento del tipo de gravamen operado como consecuencia de la comprobación administrativa, ya que ex artículo 89.Tres.1º LIVA no se le permite reclamar cantidad adicional alguna a los consumidores finales de los servicios, por lo que se produciría la quiebra del principio de neutralidad del impuesto, sin que en el caso de autos exista otro valor superior que deba ser preservado de forma preferente.

Pretende que se anule la sentencia de instancia y que se establezca como criterio jurisprudencial que en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º LIVA, no resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto - por la aplicación del tipo general de gravamen - calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido y que la cuota calculada al tipo general debe entenderse incluida dentro de la cuantía total efectivamente percibida.

Por su parte, la Abogacía del Estado, solicita que fijemos la siguiente doctrina:

- En aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, resulta procedente, a la luz del principio de neutralidad del IVA, exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido.

Sobre esa base, pretende que se desestime el recurso y se confirme la sentencia impugnada.

Por las razones expuestas en los fundamentos precedentes, declaramos no haber lugar al presente recurso de casación, lo que comporta la confirmación de la sentencia impugnada.

Quinto.

- Pronunciamiento sobre costas.

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.

FALLO

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

Primero.

Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento de derecho tercero.

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 3834/2022, interpuesto por el procurador don Ricard Simó Pascual, en representación de Ice Mountain Ibiza, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, el 17 de enero de 2022, que desestimó el recurso núm. 242/2020, formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de 30 de enero de 2020 que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 07/00772/2018 frente al acuerdo de liquidación en concepto de IVA del ejercicio 2015, periodos 01 a 12, con lo cual ésta queda confirmada y con ella los actos administrativos recurridos.

Tercero.

Con respecto a las costas, nos remitimos a lo declarado en el fundamento de derecho quinto.

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

Así se acuerda y firma.

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.