

La respuesta definitiva al cálculo de la base imponible del IVA en las operaciones no declaradas

José Manuel Macarro Osuna

Published: 21 de septiembre de 2022

Resumen

The determination of the VAT taxable base in fraudulently hidden transactions has been a controversial issue, both in the Spanish domestic law and EU harmonized rules. It is an issue where key VAT principles come into play, as tax neutrality and the fight against tax fraud. The Spanish Supreme Court has ruled that the only solution respectful of VAT neutrality is to consider that the amounts paid and received include VAT. Recently, the CJEU has validated this doctrine, although has limited the cases in which it can be applicable: when the taxable person does not have the possibility of subsequently passing the VAT at issue.

La determinación de la base imponible del IVA en las transacciones fraudulentamente ocultas ha sido objeto de una importante controversia jurídica, tanto en la normativa interna española como en la jurisprudencia de la Unión. Se trata de una cuestión donde entran en juego principios clave del IVA, como la neutralidad fiscal y la lucha contra el fraude. El Tribunal Supremo ha dictaminado que la solución coherente con el principio de neutralidad fiscal es considerar incluida la cuota repercutida en el precio intercambiado. Recientemente el TJUE ha convalidado esta doctrina, si bien limitándola a supuestos en que no se puedan regularizar las cuotas del impuesto.

Keywords: neutralidad fiscal; IVA; base imponible; regularización; proporcionalidad.

Acknowledgements

Este trabajo ha sido desarrollado dentro de los Proyectos de Investigación “Desafíos Tributarios en el nuevo contexto europeo e internacional: economía digital y mercado interior (PGC2018-099338-B-100 - DETREDMI)”, el Proyecto “*Tax Planning and Avoidance after BEPS: Legal and Economic Analysis*” (PGC2018-099982-B-100), y el Proyecto FEDER 1263899 “Retos actuales de la tributación indirecta en España y Europa” (Proyecto RATIEE).

José Manuel Macarro Osuna: Universidad Pablo de Olavide (Spain)

✉ jmmacosu@upo.es

Profesor Contratado Doctor

SUMARIO: 1.El cálculo de la base imponible del IVA en operaciones no declaradas. 2.La solución del Tribunal Supremo español y su interpretación de la jurisprudencia del TJUE. 3. La respuesta final del TJUE: el precio incluye la cuota del IVA salvo posibilidad de regularización. 4. Incluir la cuota en el precio de la operación no declarada minimiza la infracción de neutralidad fiscal.

1. El cálculo de la base imponible del IVA en operaciones no declaradas

El IVA es uno de los pocos tributos, por no decir el único, que se plantea como aspiración teórica no influir en la libre toma de decisiones de los agentes económicos. Esta consagración del principio de neutralidad fiscal debe compaginarse con una estructura compleja, configurada a partir de un hecho imponible que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, pero con el objetivo de que el peso económico del impuesto recaiga sobre el consumo final¹.

Sin embargo, uno de los problemas que ha acuciado al IVA desde su creación ha sido el fraude fiscal. La Comisión Europea realiza estimaciones anuales sobre la denominada “brecha IVA” o *VAT Gap*, que en 2018 ascendió a 140.000 millones de euros². La lucha contra el fraude IVA ha sido y sigue siendo uno de los objetivos primordiales del ejecutivo comunitario y de los Estados miembros (EEMM), habiendo motivado la introducción de numerosas medidas y reformas tanto en la normativa armonizada como en las legislaciones nacionales.

El problema es que algunas de estas normas pensadas para prevenir el fraude pueden llevar a problemas en el funcionamiento del impuesto o a conflictos con el principio de neutralidad fiscal. Esta colisión de principios e intereses se produce en el caso de la recaudación del IVA correspondiente a operaciones no declaradas. Hay que tener en cuenta que no toda transacción oculta a la Administración tributaria responde a una conducta fraudulenta dolosa, sino que puede derivar también, por ejemplo, de olvidos negligentes o de incorrectas interpretaciones de la norma. Las limitaciones del propio mecanismo de repercusión y deducción, claves en el funcionamiento correcto del IVA, pueden suscitar dudas acerca de cómo afrontar dichas ventas ocultas.

Esta es la cuestión que queremos analizar, pues la recaudación y cuantificación de las cuotas devengadas y no repercutidas ha sido muy controvertida en el ordenamiento español. La jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) ha fijado un criterio acerca de la determinación de la base imponible, que se sustentaba en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) acerca de la base imponible de operaciones indebidamente no declaradas. Sin embargo, pese a que han sido muchas y reiteradas las sentencias del Alto Tribunal español, las dudas acerca de la compatibilidad de los criterios establecidos por este con la Directiva IVA persistieron, tanto a nivel académico como a nivel de otros Tribunales. Este es el motivo por el que el Tribunal de Luxemburgo ha debido pronunciarse sobre estos criterios de cómputo de la base imponible de operaciones no declaradas, dejando aparentemente resuelta la cuestión.

La Directiva IVA regula la base imponible del impuesto en su Título VII, que comprende los arts. 72 a 92³. El art. 73 establece que esta magnitud, por regla general, es la relativa a la totalidad de la contraprestación que recibe el sujeto pasivo por la venta de bienes o servicios realizada al comprador. Por su parte, los arts. 78 y 79 incorporan, respectivamente una serie de cantidades que

1. Hemos definido el principio de neutralidad fiscal como “el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el mercado”. Macarro Osuna, J. M., *El Principio de Neutralidad Fiscal en el IVA*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2015, p. 57.
2. Comisión Europea, *Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020 Final Report*. Consultado en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020_en.pdf Hemos de tener en cuenta que la definición de brecha IVA va más allá de pérdidas por fraude o elusión fiscal, pues se calcula como la diferencia entre los ingresos por IVA esperados y los realmente obtenidos, incorporando también pérdidas derivadas de concursos, insolvencias o errores de cálculo.
3. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en adelante Directiva IVA o DIVA.

pueden incorporarse a la base imponible (otros tributos o exacciones parafiscales distintos del propio IVA o determinados gastos accesorios) y otras que deben ser excluidas de su cómputo (descuentos y rebajas o suplidos). La trasposición que hace la Ley del IVA española de estos artículos se encuentra en los arts. 78 y siguientes⁴. En relación a la definición general de la cuantía del hecho imponible, la redacción de la norma nacional es fundamentalmente coincidente con la expuesta de la Directiva IVA.

Una cuestión que la Directiva IVA enuncia, pero no desarrolla de manera exhaustiva, es la forma en la que los Estados miembros (EEMM) deben luchar contra el fraude fiscal. El art. 273 DIVA especifica que los países de la Unión, siempre sin crear discriminaciones para los productos del resto de EEMM, pueden “establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude”, mientras estas no supongan obligaciones de facturación adicionales a las fijadas por la DIVA. Dentro de las medidas adoptadas por el Reino de España para luchar contra el fraude es importante mencionar las limitaciones a la repercusión del impuesto. El art. 88 LIVA establece la obligación de que los contribuyentes repercutan íntegramente las cuotas de IVA devengadas a los compradores que, a su vez, tienen la obligación de soportar dicha repercusión. El sujeto pasivo debe emitir una factura de acuerdo con los criterios establecidos, debiendo efectuar la repercusión en el momento de la expedición y entrega de la factura. El apartado cuarto del art. 88 LIVA establece un plazo máximo para realizar el acto de repercusión: un año desde la fecha del devengo.

Por su parte, el art. 80 LIVA desarrolla el art. 90 DIVA al establecer los distintos supuestos en que se puede modificar la base imponible del impuesto. En estos casos el art. 89 LIVA prevé expresamente la posibilidad de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas incorrectamente. Esta posibilidad de regularización del IVA repercutido puede realizarse también cuando no se hubiese producido la repercusión pero sí se hubiese expedido la factura de la operación. Sin embargo, el artículo fundamental que va a centrar nuestro estudio es el art. 89.Tres.2º LIVA. Este impide la rectificación de las cuotas repercutidas, “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 puede apreciar, la redacción de este artículo traspone expresamente la teoría del conocimiento del fraude IVA desarrollada por el TJUE en su jurisprudencia⁵. Este artículo ha sido interpretado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su resolución de 22 de febrero de 2018, nº resolución 3028/2014. En ella, inspirándose en el principio de neutralidad fiscal y en la necesidad de un análisis individualizado de cada supuesto, enunció que la rectificación del impuesto solo puede impedirse cuando la Administración tributaria acredite la existencia de intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio. El hecho de que haya sanción no implica que se den las circunstancias necesarias para la aplicación del art. 89.Tres.2º LIVA cuando esta derive de una simple negligencia, no apreciándose fraude⁶.

4. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Ley del IVA o LIVA.

5. Por teoría del conocimiento nos referimos a la expresión de que un obligado tributario “sabía o debía haber sabido utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude” (art. 89.Tres.2º LIVA *in fine*).

6. Este criterio ha sido confirmado por el TEAC en su resolución resolución de 25 de septiembre de 2018, nº resolución 2996/2015, FD Sexto.

2. La solución del Tribunal Supremo español y su interpretación de la jurisprudencia del TJUE

2.1. El sustento argumental de la interpretación del Derecho de la UE: la STJUE *Tulicä y Plavosin*

La principal sentencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión que estamos analizando es la publicada el 27 de septiembre de 2017, nº de recurso 194/2016, que casaba una anterior del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Este, a su vez, había rechazado un recurso interpuesto contra una resolución del TEAR de la Comunidad gallega, que confirmaba una liquidación complementaria de Impuesto de Sociedades de una empresa pesquera, así como la interposición de sendas sanciones grave y muy grave a dicho contribuyente. Entre los diversos motivos de casación planteados al TS, el único acogido fue la compatibilidad de la respuesta que da el ordenamiento a las infracciones del art. 78.Uno LIVA con la jurisprudencia del TJUE, concretamente con su sentencia de 7 de noviembre de 2013, *Tulicä y Plavosin*, asuntos C-249/12 y C-250/12. En otras palabras, se preguntaba si a la hora de determinar la base imponible del impuesto en operaciones ocultas no facturadas considerar que el IVA devengado está incluido en el precio es conforme a la jurisprudencia del TJUE.

La citada STJUE *Tulicä y Plavosin* analizó la fijación de la base imponible del impuesto de acuerdo con lo establecido por la Directiva IVA y su trasposición al ordenamiento rumano. Se trataba de varios contratos de compraventa de inmuebles donde no se establecía nada en referencia al IVA. La Administración tributaria rumana entendió que dichas ventas de inmuebles constituían una actividad económica sujeta a IVA y dictaminó el ingreso de las cuotas no liquidadas, considerando como base imponible la contraprestación fijada en dichos contratos.

En el procedimiento ante el TJUE, el Gobierno rumano defendió que las cuotas de IVA no debían considerarse como parte del precio ya pactado, sino que a este debía aplicarse el tipo impositivo correspondiente⁷. El TJUE toma como punto de partida argumental que la base imponible del IVA responde al valor subjetivo que constituye la contraprestación obtenida por el sujeto pasivo. Según este concepto, el TJUE afirma que el razonamiento desarrollado por las autoridades rumanas, en casos en que no se permitiera al vendedor “recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración”, es decir, repercutirlo, supondría convertir el impuesto en un gravamen sobre el vendedor y no sobre el consumidor final.

Además, el Tribunal de Luxemburgo entiende que tal consideración de la base imponible “infringiría la regla de que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo”⁸. Esto no sucedería si, tras considerar que la contraprestación pactada es la base imponible, se permitiera al sujeto pasivo repercutir dicha cuota y al adquirente su deducción. En caso contrario, es decir, si no se puede repercutir el IVA sobre la totalidad del precio satisfecho en B, el TJUE concluyó que la medida proporcionada sería considerar que el IVA debía entenderse incluido en la contraprestación fijada entre las partes. Por tanto, la doctrina del TJUE fija que los requisitos para que la consideración del IVA como parte del precio no sea contraria al funcionamiento del impuesto han de ser tres: que las partes hayan establecido el precio de una operación sin ninguna mención al IVA; que el vendedor sea el deudor del impuesto

7. Concretamente, “añade que si se considerara que la contraprestación debía estar constituida por el precio del bien entregado, deducido el importe del IVA, el proveedor tendría una ventaja frente a sus competidores, lo que sería contrario al principio de la neutralidad del IVA y podría favorecer irregularidades como las cometidas por los vendedores en el litigio principal”. STJUE *Tulicä y Plavosin*, *op. cit.*, ap. 31.

8. STJUE *Tulicä y Plavosin*, *op. cit.*, ap. 36. El Abogado General Hogan, en sus Conclusiones de 4 de marzo de 2021, asunto C-521/19, aps. 38-39, profundiza en este argumento, por considerar que el concepto “importe percibido por el sujeto pasivo” podría resultar ambiguo, porque podría entenderse referida a la propia contraprestación o al IVA pagado por el comprador. El AG entiende que el término “importe” debe entenderse referido al IVA cobrado, y que se debe interpretar esta regla considerando que la administración tributaria “no puede recaudar del proveedor un IVA de mayor importe que el que el proveedor haya correctamente calculado y facturado al comprador”, lo que, a su juicio, sería coherente con la neutralidad fiscal en su sentido vertical, pues este concepto se basa en evitar que el IVA sea soportado por los sujetos pasivos.

devengado por la operación gravada; y que dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria.

2.2. La extensión de la doctrina del TJUE a los casos de fraude IVA en la jurisprudencia del TS

En la citada STS de 2017 se planteó también un caso sobre el cálculo de la base imponible de operaciones no declaradas. La empresa recurrente consideraba que la decisión de la Administración, confirmada por el TEAR, de fijar la base imponible de las transacciones no declaradas en el precio total satisfecho en B sería contraria a la naturaleza del IVA como un tributo sobre el consumo. Dado que la no facturación y contabilización de la operación había provocado que no se repercutiera la cuota al siguiente eslabón de la cadena productiva o, en última instancia, al consumidor final, la empresa argumenta que la única forma de respetar el principio de neutralidad fiscal, debido a la imposibilidad del sujeto pasivo de repercutir dicho IVA devengado, sería incluir la cuota dentro del precio. De lo contrario, el IVA pasaría a recaer sobre los empresarios y profesionales y no sobre los consumidores finales, alterando la posición de estos y contradiciendo la propia naturaleza del impuesto.

El TS ha elaborado su doctrina jurídica sobre la cuestión a raíz de los postulados planteados por el Tribunal de Justicia. Considera que la jurisprudencia sentada en la mencionada sentencia del TJUE no está condicionada a que se haya producido ocultación a la Hacienda, a que la discrepancia sea sobre la sujeción de la operación al IVA, o al grado de determinabilidad de la contraprestación. Por ello, el Alto Tribunal entiende directamente aplicable estas conclusiones a la normativa española y al caso objeto de la controversia en la sentencia de 27 de septiembre de 2017. En este, la empresa “Pesqueras Pardavila SA” era sujeto pasivo de una venta realizada a la “Cooperativa del Mar San Miguel de Marín”, no habiendo cobrado IVA en tal transacción. De acuerdo con el art. 89.Tres.2º LIVA, dicha rectificación de cuotas no era posible al haber sido puesta de manifiesto por la Administración tributaria en una liquidación, siendo además objeto de sanción. Según el Alto Tribunal, el motivo de entender incluido el IVA en el precio pactado es fruto, precisamente, de la eficacia directa y la primacía del Derecho de la Unión y, más concretamente, de la especificidad del funcionamiento del IVA como gravamen sobre el consumo⁹. En otro ámbito o tributo no tendría sentido considerar dentro del precio una cuota que no solo no se ha mencionado en el acuerdo, sino que se ha pretendido ignorar y ocultar expresamente. Fuera del IVA, el TS afirma que esta conclusión resultaría contraria “al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones”.

La cuestión trascendental en este caso radicaba en si la determinación de la base imponible de la transacción a efectos del IVA debía tener impacto en el cálculo del ingreso a integrar en el cómputo del hecho imponible del Impuesto de Sociedades. A este respecto, el TS afirma que el IVA no es un rédito para la sociedad, y que no es posible calcular el IS sin tener en cuenta la normativa de la Unión sobre el IVA ni ignorando la jurisprudencia del TJUE¹⁰. Por tanto, el Alto Tribunal concluyó

9. Álvarez Suso discrepó de esta interpretación del TS, realizando un análisis de la jurisprudencia del TJUE vigente en aquel momento sobre distintos aspectos del IVA en los que los principios básicos del impuesto ceden en supuestos de fraude fiscal. Entiende que habría posibilidad de que el TJUE tuviera un parecer distinto del Tribunal Supremo y que, en todo caso, el Alto Tribunal debió haber hecho un “análisis exhaustivo de la jurisprudencia europea en materia de fraude y su aplicación [...] o bien la remisión de una cuestión prejudicial”. Además, afirma que esta doctrina “consolida una ventaja competitiva injusta a favor de los defraudadores” porque “pase lo que pase nunca se va a exigir un precio superior ni al comprador ni al vendedor. Si hubiesen adquirido la mercancía de modo legal, el precio pagado habría sido superior y la imposición directa e indirecta también”. Así, le parece una doctrina poco disuasoria: “De otro modo, los principios esenciales de la fiscalidad (igualdad, justicia, capacidad económica, etc.) y de protección de la libre y leal competencia, se verían lesionados precisamente a favor de quien ha pretendido de manera deliberada defraudar al fisco y, por ende, a todos los ciudadanos que diariamente contribuyen con su esfuerzo fiscal al sostenimiento solidario de las cargas públicas. Todo ello además de consolidar una injusta ventaja competitiva respecto de los proveedores de dichos bienes o servicios que cumplen sus obligaciones fiscales”. Álvarez Suso, M., “¿Quiere la mercancía con IVA o sin IVA? Las consecuencias en el IVA del descubrimiento de ventas ocultas. Comentario a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 38. 2018, pp. 10-11 (versión web).

10. La afirmación del Tribunal Supremo es clara: “Dicho en otros términos, el precio de las compraventas contempladas no

que dentro de las sumas acordadas entre las partes debían entenderse incluidas las cuotas de IVA devengado. Cuotas que, por un lado, deberían ingresarse junto con la correspondiente sanción, pero que, por otro lado, no formarían parte del resultado a considerar en la base imponible del Impuesto de Sociedades.

En contra de esta conclusión se manifestó el Magistrado Montero Fernández, que emitió un voto particular a la sentencia, al que se adhirió el Magistrado Díaz Delgado. En este rechazó tanto la doctrina sentada para el cálculo de la base imponible del IVA como que esta determinación tuviese influencia directa en el cálculo de la renta sujeta al IS. Respecto a la parte que nos ocupa, la inclusión del IVA dentro del precio pactado, el magistrado entiende que la jurisprudencia sentada por el TJUE en la sentencia *Tulicá y Plavosin* debía haberse interpretado de manera distinta, ya que en esta sentencia no se trataba de un caso de ocultación elusiva. A su juicio, la doctrina del TJUE no es aplicable a cualquier caso de no declaración de las cuotas de IVA devengadas, medie o no ocultación, y afirma además que esta diferencia tendría influencia dentro del ordenamiento nacional. Concretamente, el voto particular se refiere a supuestos donde no se ha efectuado la repercusión pese a haberse emitido la correspondiente factura (art. 89.Dos LIVA). En su opinión, en tales supuestos no hay problema alguno para que se recupere el IVA dentro del plazo establecido (art. 88.4 LIVA), entendiendo que si el devengo se hubiera producido dentro del año a la fecha de la regularización, el valor de la contraprestación no debería incluir el IVA. Por ello, concluye que el TS debería haber distinguido entre supuestos de fraude y en los que esto no aconteciera. Por último, afirma que debería haberse planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, cosa que, como veremos, se ha producido años después¹¹.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020, nº de recurso 1816/2018, el Alto Tribunal tuvo que pronunciarse sobre la misma cuestión, es decir, si debe considerarse incluido el IVA en el precio de las transacciones no declaradas, pero sin que dichas cuotas den derecho a deducción. El recurso de casación interrogaba al TS sobre si el principio de neutralidad fiscal, central en el funcionamiento del IVA, debía permitir una regularización total, que incluyera tanto cuotas devengadas como soportadas, o si solo debía liquidarse el IVA de las ventas realizadas.

La sentencia trae causa de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 20 de noviembre de 2017, nº de recurso 806/2016, en el que se le había planteado esta misma controversia. El supuesto en cuestión era el de una empresa fabricante de productos de droguería que operaba con una contabilidad paralela a la oficial, consignando en esta tanto compras como ventas no declaradas. El recurso que se planteó al TSJ era, precisamente, si la limitación del derecho de deducción del IVA recaído sobre dichas transacciones sería contraria al principio de neutralidad fiscal. La conclusión del Tribunal andaluz fue que el principio de neutralidad quedaría apartado en estos casos, pues

puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IS y las sanciones derivadas” (FD 4^º). Longás Lafuente, además de considerar que el TS no debió aplicar la doctrina del acto aclarado y que procedía la interposición de una cuestión prejudicial, es crítico con esta traslación de los criterios IVA a la determinación de la base imponible del IS. De hecho, comenta dos supuestos en que pueden existir discrepancias entre la forma de cálculo de ambos impuestos, concluyendo que “el apoyo jurídico para determinar la base imponible en el IS no puede recaer sin más en la determinación de la base imponible del IVA”. Longás Lafuente, A., “El TS determina que cuando la Administración descubre operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado incluye el IVA para fijar la base imponible”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 421, 2018, p. 171. En un sentido similar Sánchez Manzano, que considera que, más que la solución de IVA en sí, le resulta criticable “la fragilidad y automatismo del nexo hilvanado, en aras de que la solución cristalizada en el marco del IVA despliegue sus efectos en la esfera del IS, revelando una mezcla de estratos técnicos potencialmente lesiva, en tanto emborrona el proceso interpretativo”. Entiende que la afirmación del TS de aplicar la primacía del Derecho de la UE se acaba volcando en el IS, donde no se proyecta esta primacía, y que el único principio válido esgrimido por el Alto Tribunal sería la coherencia interna del sistema fiscal. Sánchez Manzano, J. D., “Las operaciones ocultas en el IVA y el Impuesto sobre Sociedades. Análisis de los criterios del Tribunal Supremo a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2020, pp. 21-22 (versión web).

11. García Moreno se posiciona a favor de la solicitud que hace el voto particular de interponer una cuestión prejudicial, considerándolo “lo más adecuado” y afirmando que, en ausencia de pronunciamiento del TJUE, nos quedábamos con la duda de si su doctrina era aplicable solo cuando no existiera ocultación. García Moreno, V. A., “¿Principio de unicidad o estancamiento tributaria? La polémica extensión de la doctrina del TJUE sobre el IVA incluido en el precio a las ventas no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 33, 2017, p. 10 (versión web).

“las compras ocultas, (que) por haberse realizado extramuros de la corriente comercial declarada por la obligada tributaria, quedan al margen de la dinámica ordinaria de repercusión y deducción encadenada de lo repercutido”. A su parecer, la deducción de unas cuotas que nunca se llegaron a soportar realmente “convertiría una práctica ilegal en el presupuesto de ejercicio de un derecho colocándose en una posición incluso más ventajosa que el empresario o profesional que ha soportado efectivamente la repercusión de cuotas por operaciones comerciales gravadas en las que figura como destinatario”.

La respuesta del TS parte de una advertencia sobre la dificultad de responder sobre el fondo de la cuestión en lo referente a la regularización del IVA soportado. Respecto a dichas cuotas, en cuanto no fueron declaradas por sus vendedores, se desconoce tanto su cuantía como los sujetos pasivos que las debieron liquidar. El pronunciamiento debe limitarse, por tanto, a la corrección de la jurisprudencia sentada por el Alto Tribunal acerca de si las operaciones ocultas descubiertas por la Administración Tributaria deben entenderse con el IVA ya incluido. El TS recuerda que ya ha sentado jurisprudencia sobre la cuestión, aludiendo a la comentada STS de 27 de septiembre de 2017, a la que siguieron nueve sentencias más del mismo parecer en 2018. El resumen sistematizado de su jurisprudencia es que el IVA debe considerarse incluido en el precio, incluso cuando sean ventas ocultas que se regularizan, siempre que se den las citadas tres circunstancias (precio sin mención al IVA, vendedor sujeto pasivo, e imposibilidad de recuperación del adquirente de las cuotas devengadas y reclamadas por la Administración tributaria).

Dado que el Alto Tribunal entiende que el caso sobre el que versa la sentencia de 2020 es idéntico al de los otros pronunciamientos anteriores, cita textualmente la respuesta que dio en la sentencia de 19 de febrero de 2018, nº de recurso 192/2016. Se transcriben los fundamentos de Derecho de dicha sentencia que analizan la citada STJUE *Tulicä y Plavosin*, alcanzando conclusiones similares a las explicadas en la STS de 2017 analizada¹². De nuevo se hace hincapié en el hecho de que el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo no condicione su respuesta a que se den situaciones de ocultación, de discrepancias sobre la sujeción a IVA, o sobre si es posible determinar el valor de la contraprestación de la operación. También se cita la parte de la STJUE en la que se recalca la obligación que tienen los EEMM para fijar medidas para luchar contra el fraude IVA, así como los requisitos fijados en dicha sentencia para que la inclusión de la cuota en el precio de la transacción sea proporcionada y respetuosa del funcionamiento y estructura del impuesto.

La principal aportación de la sentencia de 16 de julio de 2020 es el análisis que hace de la neutralidad fiscal en su aplicación a este caso y, concretamente, a la solicitud de regularización conjunta de las cuotas devengadas y soportadas. Para el TS si el principio de capacidad económica es “la estrella polar de la imposición esto es, el principio rector por esencia en la ordenación de un sistema tributario justo, la singularidad en el IVA” es, precisamente, la prevalencia del principio de neutralidad, necesario para que el tributo grave únicamente al consumidor final (FD 4º). El Alto Tribunal se centra en la vertiente competitiva del principio, al circunscribir su contenido a que el IVA no suponga una carga fiscal para empresarios y profesionales¹³. A este efecto trae a colación la STJUE de 21 de marzo de 2000, Galbafrija, asuntos C-110/98 a C-147/98, donde se afirmó que el derecho de deducción “tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas” (ap. 44). Para el Tribunal Supremo,

12. Como comenta Longás Lafuente, la STJUE *Tulicä y Plavosin* no es el único pronunciamiento del Tribunal de Justicia donde se permite la inclusión de la cuota del impuesto como parte del precio en una transacción en la que no había existido ocultación fraudulenta. Longás Lafuente, A., “El TS determina...”, *op. cit.*, p. 164. Se refiere a la sentencia de 24 de octubre de 2013, *Metropol Spielstätten*, asunto C-440/12. En dicho asunto se trataba de transacciones de juegos de azar a través de máquinas tragaperras, y el TJUE concluyó que la base imponible estaría conformada únicamente por “los ingresos de caja minorados por el IVA devengado”. Por tanto, el tipo impositivo del impuesto se aplicaría a dicha “caja neta, en su condición de base imponible”, permitiendo esto que las empresas explotadoras de dichas máquinas repercutan el IVA devengado a los consumidores (aps. 52-53).

13. Hemos tratado las distintas vertientes del principio de neutralidad fiscal en Macarro Osuna, J. M., *El principio de neutralidad fiscal*, *op. cit.*, pp. 47-59.

esta sentencia “supuso una revitalización extraordinaria (entendemos que en España) del principio de neutralidad, como base y fundamento del IVA”, lo que ha tenido muy diversas implicaciones¹⁴.

El TS hace alusión a la doctrina del TJUE sobre las limitaciones que pueden hacerse a la deducción y a la devolución del IVA soportado en casos de fraude fiscal. Afirma que, como “no puede ser de otro modo”, acepta la totalidad de la doctrina del TJUE sobre la restricción de la deducción en casos de fraude en los que se produce la “expulsión del sujeto pasivo del régimen del IVA. A efectos del principio de neutralidad, (cuando) él mismo se sitúa *extra muros* de la disciplina comunitaria al obrar con fraude” (FD 4º, punto 11)¹⁵. Citando algunos de los pronunciamientos más conocidos del Tribunal de Luxemburgo, así como los planteados por el Abogado del Estado en su recurso¹⁶, el Alto Tribunal recuerda que las excepciones a este derecho de crédito deben ser proporcionadas¹⁷.

No obstante, el TS afirma que la resolución del problema planteado en la sentencia debe partir del art. 89.Tres.2º LIVA, que deja clara la imposibilidad de realizar una regularización y de recuperar las cuotas de IVA descubiertas por la Administración e impagadas al sujeto pasivo. Por ello, descarta la aplicabilidad de sentencias como el asunto *Giuseppe Astone*, que trataron la privación del derecho de deducción en casos de fraude. El Tribunal Supremo centra su razonamiento en el cálculo de la base imponible, aspecto que sí aborda la STJUE *Maya Marinova*, esgrimida por el Abogado del Estado. Sin embargo, en este pronunciamiento el TJUE convalida una forma de cálculo del hecho imponible semejante a la estimación indirecta regulada en el art. 53 LGT, pero no se acerca a la cuestión que estudiamos¹⁸.

Por ello, el TS insiste, igual que hizo en sus pronunciamientos anteriores, en que la sentencia del TJUE con la que existe identidad sustancial es el citado asunto *Tulicá y Plavosin*. Una primera conclusión, por tanto, es que la regularización total, además de imposible por la propia normativa interna, sería altamente problemática procedimentalmente -por tener que llamar a terceros desconocidos y por la opacidad de las operaciones-¹⁹. Respecto a la inclusión o no del IVA en la base imponible, el TS considera que la jurisprudencia del TJUE no implica dar una ventaja a los sujetos pasivos incumplidores del impuesto, sino que la Administración tributaria cobre la deuda tributaria “adecuada y justa, no más”²⁰. Dado que para que se garantice el correcto funcionamiento del

14. Entre otras, y centrándose en el derecho de deducción y en las sentencias del TJUE que lo han desarrollado, el TS alude a que se permita su ejercicio sobre las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad, a la consagración del carácter inmediato de este derecho de crédito, a la prevalencia de la neutralidad que conlleva su ejercicio sobre requisitos formales excesivos, o a que este derecho se garantice por encima de exigencias temporales de caducidad (FD Cuarto, puntos 5 a 7).
15. Sobre la no aplicación del principio de regularización íntegra en esta sentencia véase Ramírez Gómez, S., “El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales”, *Quincena Fiscal*, nº 6, 2021, pp. 21-22.
16. Sentencias del TJUE de 28 de julio de 2016, *Giuseppe Astone*, asunto C-332/15, y de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, asunto C-576/15.
17. Sentencias del TJUE de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, Asunto C-255/02; de 27 de septiembre de 2007, *Teleos*, asunto C-409/04; y de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide*, asuntos acumulados C-286/94, C- 340/95, C-401/95 y C-47/96.
18. Longás Lafuente interpreta que esta sentencia sí tendría relación con la cuestión analizada, porque en ella el TJUE analizó un caso de fraude IVA y su impacto en el art. 73 DIVA, y no “se plantea en absoluto la posibilidad de que en el precio fijado por la Administración se encuentre incluida la cuota de IVA [...] De esta manera, el TJUE confirma y da por válida la actuación administrativa que determina el precio de la operación, la hace coincidir con la base imponible y sobre ella aplica el tipo impositivo, exigiendo como deuda tributaria esta cuota, sin que la misma disminuya el precio previamente fijado por la administración”. Longás Lafuente, A., “El TS determina...”, *op. cit.*, p. 165.
19. Además, desde una perspectiva sustantiva, el Alto Tribunal entiende que esa solicitud de regularización (que el auto de admisión define como “íntegra”, si bien el TS afirma “que no sería propiamente tal”) aludiría a “una especie de derecho de reembolso para conjurar los riesgos, bien que abstractos, de la doble imposición o del enriquecimiento injusto, que no resultan acreditados como ya consumados, salvo en presencia de hechos y pruebas que no constan”. Un análisis completo sobre el concepto de regularización íntegra véase Ramírez Gómez, S., “El principio de regularización...”, *op. cit.*
20. En contra de esta afirmación se posiciona Ruiz de Velasco, que afirma que la interpretación del TS supone una distorsión de la competencia contraria a la neutralidad del impuesto, ya que “bienes y servicios de naturaleza análoga no soportan la misma carga fiscal”, y está de acuerdo con la afirmación del voto particular de que “en definitiva se está permitiendo

impuesto las cuotas devengadas deben ser soportadas por los consumidores finales, con esta doctrina se estaría produciendo el objetivo de traspasar la carga tributaria al siguiente eslabón de la cadena productiva, pues habría sido cobrado como parte del precio. De no considerar incluida la cuota en el importe de la operación oculta se estaría haciendo recaer en el empresario o profesional “una carga fiscal que no le incumbe [...] y, además, se le exige una deuda superior a la que habría correspondido a éste si las operaciones hubieran sido regulares”²¹.

El Alto Tribunal considera que la doctrina sentada por el TJUE en la sentencia *Tulicä y Plavosin* permite aplicar la teoría del acto aclarado, no siendo necesario elevar una nueva cuestión prejudicial al respecto. Por ello, repite la conclusión que ya inició en la sentencia de 2017: la Administración tributaria debe aplicar la doctrina del TJUE y del TS, y entender que en las operaciones no declaradas las cuotas de IVA devengadas forman parte del precio efectivamente satisfecho.

También esta sentencia fue objeto de un voto particular, en este caso por parte de los magistrados Merino Jara y Montero Fernández, que entienden que debería haberse interpuesto una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo. Estos discrepan de la interpretación que hace el TS de la STJUE *Tulicä y Plavosin*, pues consideran que en esta no hubo un fraude sancionado (asumen que la falta de información en la sentencia implica que no hubo sanción), mientras que en el supuesto juzgado sí hubo una práctica dolosa. Para estos magistrados sería contrario a la neutralidad fiscal impedir a los sujetos pasivos regularizar las cuotas repercutidas cuando no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales. A este respecto, recuerdan que la actual redacción del art. 89.Tres.2º LIVA deriva de una reforma de 2014 que respondió a un procedimiento de infracción abierto por la Comisión Europea, que entendía que la doctrina del TJUE únicamente impide la rectificación del impuesto cuando la Administración acredite intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio²².

Sin embargo, ambos magistrados consideran que la actual redacción también genera dudas de compatibilidad con la normativa de la Unión. Dentro de su razonamiento hay que atender específicamente a los casos en que la no limitación de la repercusión no genere perjuicio a la recaudación, porque el adquirente pueda deducir completamente la cuota devengada y no repercutida. En tales supuestos, la redacción actual del art. 89.Tres.2º LIVA y la jurisprudencia sentada por el TS implicarían que el sujeto pasivo fuera el definitivamente incidido por el gravamen, no siendo este traspasado al adquirente, en su camino hacia el consumidor final. A su parecer, el incumplimiento de la repercusión debe dar lugar a una sanción, pero debería permitirse la repercusión al vendedor, considerando que la aplicación conjunta y simultánea de sanción y de limitación de repercusión supone una respuesta que distorsiona el funcionamiento del impuesto y que sería contraria al principio de proporcionalidad. Además, esta doble desventaja al obligado defraudador tendría como consecuencia una ventaja económica para la Administración tributaria, ya que exigiría el pago del IVA descubierto sin permitir al adquirente su deducción. Los magistrados Merino Jara y Montero Fernández finalizan mencionando el conflicto de principios que existe en la controversia -neutralidad fiscal y lucha contra el fraude-, considerando que no se está ante un caso de acto aclarado, siendo incierto hacia dónde se inclinará la balanza en la doctrina del TJUE, por lo que reclamaron la interposición de una cuestión prejudicial²³.

una ventaja competitiva a los defraudadores”. Ruiz de Velasco Punín, C., “Determinación de la base imponible del IVA cuando la administración descubre operaciones ocultas no declaradas. Análisis de la reciente y polémica jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2018, pp. 286-287.

21. Para el TS esto haría del pago de la deuda una sanción económica de plano derivada del hecho ilícito *-versari in re illicita-*, “exigida a quien no es deudor del impuesto, en cuantía superior a la que el verdadero deudor habría satisfecho de ser regulares las adquisiciones” (FD Quinto).
22. Afirman que la nueva redacción debería aplicarse de manera retroactiva al caso juzgado en esta sentencia, por entender que la versión anterior era contraria al Derecho de la Unión. Este criterio fue el sostenido por la Audiencia nacional en su sentencia de 17 de septiembre de 2014, nº de recurso 826/2009, y ha venido siendo aplicado por el TEAC, como se puede apreciar en su citada resolución de 25 de septiembre de 2018.
23. De hecho, recuerdan que la STJUE *Maya Marinova*, *op. cit.*, concluye que el comportamiento fraudulento no puede impedir la “repercusión” del IVA, y que corresponde a las autoridades nacionales restablecer la situación que habría existido de no haber habido fraude. No obstante, el tenor literal del apartado 42 de la STJUE *Maya Marinova*, aps. 42-

3. La respuesta final del TJUE: el precio incluye la cuota del IVA salvo posibilidad de regularización

Pese a que el Tribunal Supremo no accedió a la solicitud de los magistrados que manifestaron su disconformidad con las sentencias analizadas de elevar al TJUE una cuestión prejudicial, el Tribunal de Luxemburgo se ha pronunciado sobre esta cuestión recientemente. Nos referimos concretamente a su sentencia de 1 de julio de 2021, *CB y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia*, asunto C-521/19. El supuesto que se le presentó al Tribunal de Luxemburgo, de nuevo, era el de un contribuyente que había ocultado determinadas transacciones y no había liquidado el IVA correspondiente.

Concretamente, el escrito de interposición de la cuestión prejudicial alude a un procedimiento de inspección de tributos iniciado el 14 de julio de 2014 a un contribuyente, CB²⁴. Este prestaba servicios de intermediación de eventos musicales para el Grupo Lito, conjunto de empresas que gestionaba la infraestructura y las orquestas que actuaban en las fiestas patronales de los pueblos de Galicia. El Sr. CB contactaba con las comisiones de fiestas correspondientes, negociando en nombre del Grupo Lito. La casi totalidad de transacciones realizadas conllevaban un pago en efectivo de las comisiones de fiestas al Grupo Lito, percibiendo el Sr. CB un 10% de lo abonado. No se emitía factura de las operaciones, ni estas eran contabilizadas por parte del Grupo Lito o del Sr. CB, por lo que no se declaraban ni el IVA ni el Impuesto sobre la renta correspondiente. Las conclusiones de la inspección son que el grupo Lito facturó más de 600.000€ al año durante los ejercicios 2010 a 2012, por lo que el Sr. CB percibió más de 60.000€ en cada uno de dichos periodos. El aspecto controvertido de la cuestión es que la Administración entendió que las cantidades que había percibido no incluían el IVA, y que el Sr. CB debía satisfacer el IRPF por la totalidad de las cantidades ingresadas.

El sujeto pasivo reclamó las liquidaciones recibidas al TEAR de Galicia, pero este, en resolución de 10 de mayo de 2018, desestimó la reclamación, por lo que el contribuyente recurrió dicha resolución ante el TSJ de Galicia. En dicho recurso solicitó la aplicación de las citadas doctrinas del TS y el TJUE sobre la consideración del IVA como parte del precio de la transacción no declarada, por ser imposible su repercusión de acuerdo con el art. 89.Tres.2º LIVA al haber cometido un fraude tributario²⁵. Bajo esta jurisprudencia, la base imponible del IRPF debería determinarse restando a los ingresos recibidos la cuota de IVA no repercutida. El TSJ de Galicia propuso a las partes la interposición de una cuestión prejudicial, a lo que el recurrente se opuso, ya que afirmaba que la STS de 27 de septiembre de 2017 era clara sobre la cuestión y sobre la interpretación de la doctrina del TJUE que debía aplicarse a la normativa doméstica. El Abogado del Estado, por el contrario, consideró necesaria la consulta al Tribunal de Luxemburgo, y así lo entendió también el TSJ de Galicia. Por ello, suspendió el procedimiento, y preguntó a TJUE si la citada inclusión del IVA en la base imponible de operaciones fraudulentamente ocultadas es respetuosa con los principios de neutralidad, proscripción del fraude y el abuso de Derecho y de la prohibición de la distorsión de la competencia; o si, en supuestos de fraude²⁶, debe considerarse que las cantidades entregadas no

43, lo que dice expresamente es que “es necesario poner de relieve que el comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, como la ocultación de entregas e ingresos, no puede impedir la recaudación del IVA [...] corresponde a las instituciones nacionales competentes restablecer la situación que habría existido de no haber habido fraude fiscal. [...] el artículo 273 de la Directiva del IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos recordados”.

24. La cuestión prejudicial fue interpuesta por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia el 8 de julio de 2019, con número de registro 1121369.

25. Sánchez Manzano analiza la citada STS de 2017, respecto de la que afirma que la solución que aporta “no altera formalmente los parámetros técnicos, sino que deforma a la baja el precio como tácita penalización”. Al mismo tiempo, afirma que si esta regla del art. 89 LIVA, “la pieza que atasca el engranaje”, se ajusta al Derecho de la UE, “deberá reconocerse que la solución culminada por el TS es aparentemente la única factible en la esfera del IVA”. Sánchez Manzano, J. D., “Las operaciones ocultas...”, *op. cit.*, pp. 18-20 (versión web).

26. Debemos destacar que en el escrito de interposición de la cuestión prejudicial la palabra fraude se encuentra escrita en

incluyen el impuesto a efectos de “realizar la oportuna liquidación e imponer la correspondiente sanción”²⁷.

El Abogado General Hogan elaboró sus conclusiones a este asunto, aconsejando al Tribunal de Luxemburgo una decisión opuesta a la que finamente acabó siendo la definitiva²⁸. El fundamento de esta disparidad es la interpretación que hizo el AG de la racionalidad económica de las transacciones en las que se oculta el IVA, así como en la diferencia existente entre el caso del Sr. CB y el juzgado en la sentencia *Tulicä y Plavosin*. Afirma que cuando dos sujetos pasivos ocultan una transacción están fijando el importe de la transacción sin tener en cuenta IVA alguno, ya que saben que el comprador no tendrá derecho de deducción. Además, y evidentemente pensando únicamente en supuestos de obligados con completa deducibilidad del IVA soportado y a los que no se aplica la prorata, comenta que el motivo fundamental de eludir la sujeción a IVA es la elusión del impuesto sobre la renta aplicable, ya que el IVA es un tributo neutral. Diferente sería, a su parecer, si el comprador no supiera que el vendedor prevé no ingresar el IVA devengado, pues en tal caso estaría dispuesto a satisfacer ese precio por productos similares. Según su interpretación, la racionalidad económica sugiere que el precio pagado no incluye el IVA. A su parecer, si el TJUE concluyó en el asunto *Tulicä y Plavosin* en sentido contrario fue porque los operadores intervinientes no eran conscientes de la sujeción al IVA de las transacciones, y “solo en tal situación es razonable considerar que el precio pagado habría sido idéntico si la operación hubiese estado sujeta al IVA”. Siguiendo esta línea, ni en los casos de fraude ni cuando, ante la imposibilidad de que la Administración conozca el precio de la operación se atienda otro indicio para su fijación, sería posible entender que la cuota de IVA está incluida en el importe pagado.

El AG separa el análisis de la cuestión desde dos prismas, el económico y el jurídico. Respecto al primero, observa que la neutralidad del impuesto no se vería especialmente afectada si se deja deducir el IVA al comprador, aunque esto iría en perjuicio de la recaudación del EM, mientras que si este derecho se impide, los compradores de buena fe vendrían claramente perjudicados. Su conclusión, sin embargo, es que la perspectiva jurídica debe prevalecer en este caso, para priorizar la realidad práctica del sistema, centrada en las obligaciones que asume el sujeto pasivo. Según esta óptica, lo relevante es que el sujeto pasivo cumpla con el ingreso de la cuota que le corresponde, pero que, en tal caso, el razonamiento de la sentencia *Tulicä y Plavosin* sería contrario a la neutralidad fiscal cuando no fuera posible repercutir la cuota impagada y la deducción de esta.

Para el AG Hogan debería entenderse que existe una presunción *iusuris tantum* de que el precio incluye el IVA, atendiendo a que la citada STJUE solo valdría cuando el comprador no esté involucrado ni pudiera saber que existe un fraude IVA. Pero si se presentan pruebas de que los precios de mercado no correspondieran con la realidad de la transacción, se desvirtuaría esta presunción y se podría entender que la cuota no está incluida en el precio. Por tanto, propuso al Tribunal de Justicia que no aplicara la doctrina *Tulicä y Plavosin* al caso gallego, por entender que no se aplica a supuestos de fraude salvo que las partes puedan demostrar que el precio se aproxime al que habrían pagado de estar la operación sujeta al IVA.

No obstante, la primera afirmación que hace el TJUE en la sentencia es clara y tajante, siendo toda una declaración de intenciones: la determinación de la base imponible de las operaciones no es “uno de los instrumentos que se hallan a disposición de los Estados miembros” para luchar contra

mayúsculas. Esto nos hace suponer que, como ya hicieron los votos particulares de las citadas STS, el TSJ de Galicia se plantea si la conclusión del TJUE en la sentencia *Tulicä y Plavosin* deriva de que no hubo fraude fiscal, y que en estos supuestos podría ser diferente.

27. El Abogado General Hogan apunta que el TSJ remitente parte de la premisa que la legislación nacional apoye la tesis del recurrente, y recuerda que además de deberse aplicar el principio de interpretación conforme, la prohibición de eficacia vertical perjudicial de las directivas no permite crear obligaciones para los particulares en casos de incorrecta trasposición. Por ello, recomienda al TJUE responder a una cuestión prejudicial reformulada, centrada en la inclusión o no de la cuota IVA en el precio de las operaciones no declaradas. Conclusiones del Abogado General Hogan..., *op. cit.*, ap. 21.

28. De Bunes Ibarra, J. M., “Inclusión de la cuota de IVA en el precio de las operaciones no declaradas”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 77-78, 2021, p. 2 (versión web).

el fraude. Por ello, no está permitido interpretar los artículos que lo regulan de manera diferente a como procede interpretarlos en casos de comportamientos no fraudulentos²⁹. El artículo 273 DIVA permite a los Estados miembros adoptar medidas contra el fraude fiscal y el principio de neutralidad fiscal no se opone a estas actuaciones. De hecho, la protección de los intereses financieros de la Unión de manera efectiva es un objetivo expresamente reconocido en el art. 325 TFUE. Sin embargo, puntualiza que los casos de fraude como los del asunto controvertido deben ser castigados a través de sanciones, y no a través de la determinación de la base imponible del impuesto³⁰.

En función de esto, la respuesta a la cuestión es independiente de si existe sanción por infracción de la normativa IVA o no. La intrascendencia de que exista o no sanción deriva de que la Directiva IVA establece que el incumplimiento de sus normas básicas, en este caso de facturación, impide que los empresarios y profesionales deduzcan el IVA. El art. 178.a) de la Directiva IVA establece expresamente la obligación de estar en posesión de una factura de la transacción para poder ejercer el derecho de crédito sobre las cuotas soportadas, básico para que el IVA funcione como un tributo sobre el consumo³¹. El TJUE ha confirmado la necesidad de tener este documento, por lo que la deducción no será posible en su ausencia, incluso en casos en los que la sujeción de la operación al impuesto se produzca con carácter retroactivo tras una inspección que haga aflorar operaciones que no fueron facturadas³².

En función de la normativa española, que según el art. 89.Tres.2º LIVA impide la rectificación de lo no repercutido en casos de fraude, no se podrá regularizar la repercusión ni la no emisión de la factura y, como se carecerá de esta, el adquirente no podrá deducir el IVA que grava la operación. El TJUE recuerda que el objetivo de las inspecciones y controles fiscales es restablecer la situación tributaria a la que habría ocurrido de no cometerse una irregularidad, reconstruyendo las operacio-

29. STJUE CB y TEAR Galicia, *op. cit.*, ap. 25.

30. Esta afirmación sigue la jurisprudencia constante del TJUE de diferenciar entre medidas sancionadoras y restitutivas. Como recuerda el AG Hogan, las primeras son de carácter punitivo y disuasorio, mientras que las segundas pretenden restablecer la situación que habría existido de no haberse cometido la infracción, siendo la mayoría de veces una reparación o restitución. La diferencia entre ambas radica también en que “no existe el mismo margen de discrecionalidad”, siendo necesario que las sanciones sean proporcionadas y se impongan cuando respondan, como mínimo, a una negligencia. Conclusiones del Abogado General Hogan..., *op. cit.*, aps. 26-29.

31. La sentencia que analizamos hace alusión a otra STJUE de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, asunto C-533/16, ap. 43, donde afirma que aunque el derecho de deducción se origina al mismo tiempo que la exigibilidad del impuesto, “su ejercicio solo es posible, en principio [...] desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura”. No obstante, esta conclusión ha sido constante en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el que podemos citar, por ejemplo, la sentencia de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf*, asunto C-152/02, ap. 34, donde se afirma que el sujeto pasivo debe estar “en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura”.

32. Hay que tener en cuenta que la jurisprudencia del TJUE ha venido defendiendo la prevalencia del principio de sustancia sobre la forma a efectos de proteger el funcionamiento del impuesto y el principio de neutralidad fiscal. Por ello, no es lo mismo la inexistencia de factura o documento acreditativo de la transacción, que imposibilita la comprobación de los requisitos materiales, que el hecho de que esta no esté completa o tenga datos incorrectos. La sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, asunto C-518/14 afirma, en su apartado 38: “el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [...] el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA”. Por su parte, en la STJUE de 15 de septiembre de 2016, *Barils 06*, asunto C-516/14, el Tribunal de Justicia concluye que la Directiva IVA “debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos [...] aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho”. Sobre estas dos sentencias, véase Victoria Sánchez, A., “Efecto retroactivo de la rectificación de facturas de la deducción del IVA soportado”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 22, 2017, pp. 2-3 (versión web). En otra sentencia reciente, de 6 de octubre de 2021, *Boehringer Ingelheim*, asunto C-717/19, el TJUE también ha defendido el derecho de devolución y la neutralidad fiscal en un caso en el que se producía una rectificación a posteriori de la base imponible y la normativa doméstica exigía estar en posesión de una factura que demostrase la realización de la transacción. En el caso concreto el adquirente tenía “imposible o excesivamente difícil obtener tal factura” (ap. 63), pues el organismo de seguro de enfermedad estatal solo emitía solicitudes de pago, por lo que el TJUE ha admitido, en tal caso, poder probar con otros medios la realidad de la transacción.

nes ocultas y los ingresos defraudados. Sin embargo, reconoce que los métodos con que cuentan las Administraciones tributarias “no pueden aspirar a una fiabilidad absoluta e implican un margen inevitable de incertidumbre”, y su objetivo es acercarse al resultado fiscal “más probable y fiel posible”. La clave, por tanto, es cómo calcular la base imponible para compatibilizar la imposibilidad de operar el mecanismo repercusión-deducción derivada del incumplimiento de la obligación de facturación con el objeto del impuesto, es decir, que sea un tributo que recaiga sobre el consumidor final.

La Directiva IVA define la base imponible del impuesto como “la contraprestación, valor subjetivo” recibido por el sujeto pasivo, sin incluir la cuota de IVA. En las reconstrucciones realizadas a posteriori por las Administraciones tributarias de la base imponible, como hemos comentado, su cálculo no debe depender de si la falta de factura o incorrección de esta es fruto de una intención fraudulenta o no. Así, la doctrina del TJUE, aplicable a todos los casos de operaciones ocultas y descubiertas por la Administración -también en el marco de una inspección por otro impuesto, en este caso directo-, que no hayan dado lugar a una factura conforme al art. 220 DIVA, “incluye el IVA soportado por dicha operación”. Esta solución, a juicio del Tribunal de Luxemburgo, es la única admisible de acuerdo con el principio de neutralidad, pues lo contrario implicaría hacer recaer el impuesto sobre el sujeto pasivo. El TJUE reitera que esta solución es la adecuada solo en ausencia de posible rectificación del IVA según el Derecho nacional pues, en tal caso, podría procederse a la repercusión y posterior deducción de la cuota de IVA.

4. Incluir la cuota en el precio de la operación no declarada minimiza la infracción de neutralidad fiscal

La cuestión que estamos analizando se sustenta en los conceptos y principios esenciales y cardinales del IVA. No obstante, la influencia de la jurisprudencia del TJUE y del TS va mucho más allá del cálculo de las cuotas de este impuesto sobre el consumo. Como hemos visto, tiene efecto en los impuestos sobre la renta conexos a las operaciones involucradas, pues determina la cantidad exacta del pago en B que supondrá un ingreso y la parte que deberá ingresarse como cuota devengadas. Además, trasciende el propio cómputo de la cuota tributaria y tiene un impacto determinante en la fijación de la base de la sanción a imponer por la infracción tributaria cometida y, del mismo modo, en la superación o no del umbral del delito contra la Hacienda Pública regulado en el art. 305 del Código Penal, fijado en 120.000€ de cuota defraudada³³.

El axioma desde el que debemos partir ineludiblemente es el art. 89.Tres.2º LIVA, pues es disposición determinante en la cuestión. La normativa española impide la rectificación de las repercusiones no realizadas correctamente cuando la ausencia de declaración se deba a un supuesto de fraude fiscal perpetrado por o con el conocimiento del sujeto pasivo. Esta es la infracción esencial del principio de neutralidad fiscal, ya que se impide que el vendedor implicado en un fraude y descubierto pueda trasladar la carga del impuesto al adquirente y que este lo deduzca en función de su porcentaje de prorrata. El TJUE admite que la persecución del objetivo de la lucha contra el fraude fiscal lleve a medidas nacionales que infrinjan la neutralidad fiscal, y este artículo de la Ley del IVA española produce precisamente estos efectos. No obstante, el TJUE también ha declarado que las excepciones al régimen general del impuesto por motivos anti-fraude no deben ir más allá de lo estrictamente necesario para conseguir sus objetivos, es decir, deben cumplir el principio de proporcionalidad³⁴. De hecho, en su reciente sentencia *Boehringer Ingelheim*, el Tribunal de Lu-

33. García Moreno comenta que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha venido manteniendo una doctrina contraria a la fijada por la Sala tercera en relación al cálculo de las cuotas defraudadas en operaciones no declaradas. Hace referencia a la STS nº 357/2020, en la que la Sala segunda mantiene una posición distinta de la sostenida por la jurisprudencia contencioso-administrativa. El autor hace referencia a la especificidad de los cánones interpretativos del Derecho penal, y se plantea si las distintas salas seguirán manteniendo posiciones diferenciadas o si la versión estrictamente tributaria -más ahora tras la STJUE comentada- será acogida también en sede penal. García Moreno A., “Ventas Ocultas”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 77-78, 2021, pp. 2, 8-9 (versión web).

34. STJUE *Tulică y Plavosin*, *op. cit.*, ap. 42.

xemburgo ha relacionado ambos principios, proporcionalidad y neutralidad, afirmando que estas medidas adoptadas en virtud del art. 273 DIVA “deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia”³⁵.

La búsqueda del respeto absoluto de la neutralidad fiscal debería llevarnos a que, ante estas ocultaciones fraudulentas, se obligara a aplicar el mecanismo de repercusión-deducción y que el castigo del sujeto pasivo se implementara a través de la sanción tributaria. No en vano el TJUE ha afirmado que el cálculo de la base imponible no es un instrumento de lucha contra el fraude. Sin embargo, entendemos que esta solución plantea numerosos obstáculos y problemas prácticos, como la posibilidad del desconocimiento de la identidad del comprador, la desaparición de alguno de los intervinientes, su insolvencia, etc. La elección del legislador español, por tanto, es evitar estos problemas y hacer recaer el peso de la decisión fraudulenta en el sujeto pasivo, con el coste de romper la neutralidad del impuesto. Entendemos que el TJUE ha convalidado la legalidad de esta opción normativa, pues al pronunciarse sobre el cálculo de la base imponible en operaciones no declaradas ha permitido la aplicación del art. 89.Tres.º LIVA, sin aludir en ningún momento a su posible incompatibilidad con la Directiva IVA por una hipotética falta de proporcionalidad.

Hay que tener en cuenta que, dado que este artículo se refiere expresamente a situaciones de fraude, no estamos ante un supuesto en el que el emisor de la factura haya “eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales”. Hacemos este comentario porque la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en su sentencia *Schmeink*, estableció que la eliminación correcta de este riesgo de menoscabo recaudatorio obliga a los Estados miembros a permitir la regularización del IVA repercutido y a permitir la deducción³⁶. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo no haya evitado el riesgo recaudatorio, la sentencia permite a los EEMM supeditar la posibilidad de regularización a la buena fe del sujeto pasivo³⁷. La norma española habla expresamente de cuotas reveladas por la Administración tributaria en casos de fraude, es decir, de ausencia clara de buena fe, por lo que no entendemos que se trate de una norma compatible con esta doctrina.

La argumentación jurídica desarrollada por el TJUE da la razón al Tribunal Supremo sobre la interpretación que este hace de la STJUE *Tulicä y Plavosin*, precisamente en la parte que algunos de los más críticos con las decisiones del Alto Tribunal habían considerado errónea. El criterio para decidir la cuestión no se centra en si la ocultación o la no declaración deriva de un acto fraudulento (casos analizados por el TS) o por un mal entendimiento de la norma no doloso ni sancionable (asunto *Tulicä y Plavosin*). El elemento determinante lo encontramos en el tercer requisito de la conclusión del TS, que es el mismo aspecto que resalta el TJUE: la imposibilidad de regularizar la repercusión.

A la postre, considerada en abstracta la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, la existencia de fraude no sería indispensable para diferenciar si las cuotas de IVA deben considerarse incluidas en el precio de la transacción oculta, como se derivaba de la lectura que muchos hicieron de la STJUE *Tulicä y Plavosin*. Lo relevante para el TJUE es la prohibición de regularización, y esta, en España, se da en casos de fraude fiscal³⁸. Por tanto, en nuestra normativa doméstica la existencia de defraudación sí es relevante, en cuanto impide la rectificación de las repercusiones no realizadas.

A partir de ahí, la dicotomía que se nos presenta está clara. Ante una transacción sujeta a IVA en la que el impuesto no ha sido declarado fraudulentamente y la factura no ha sido emitida, la

35. STJUE *Boehringer Ingelheim*, *op. cit.*, ap. 60.

36. STJUE de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink*, asunto C-454/98, ap. 58, citando un anterior pronunciamiento, de 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding*, asunto C-342/87.

37. STJUE *Schmeink*, *op. cit.*, ap. 61.

38. Entendemos que en otros casos, como los que plantea el voto particular de la STS de 2017 analizada, como el del 89.Dos LIVA, en el que se permite la rectificación de una repercusión no realizada pese a haberse emitido la factura, la base imponible será el importe fijado entre las partes, no estando la cuota del impuesto dentro de tal importe.

Administración tributaria que descubre esta ocultación alberga dos opciones: entender que el precio satisfecho equivale a la base imponible del impuesto o que dicha cantidad incorpora tanto la base imponible como la cuota devengada. Suponiendo un valor de intercambio de 100 €, la duda radicaba en si fijar la cuota devengada en 21 €, es decir, aplicar el tipo impositivo -usamos el general- a dicho importe o, por el contrario, entender que la cuota impagada asciende a 17,36 €, siendo 100 € la suma de base imponible y cuota³⁹. El análisis, por tanto, debe centrarse en cual de estas opciones es más respetuosa con el principio de neutralidad fiscal y el correcto funcionamiento del impuesto.

Si seguimos la estructura discursiva empleada por el Abogado General Hogan, estamos de acuerdo con que, desde un punto de vista económico, en la mayoría de casos dos sujetos pasivos que evitan declarar una transacción no están teniendo en consideración la cuota del impuesto. El famoso axioma “con IVA o sin IVA”, normalmente empleado en ventas a consumidores, pero que también sirve conceptualmente entre empresarios y profesionales, evoca a una operación en la que el pago realizado equivale al valor que dan las partes al bien o servicio intercambiado⁴⁰. Desde una perspectiva económica, tal cuantía es la que mide el hecho imponible y fija la base imponible del IVA.

No estamos de acuerdo con la afirmación del AG Hogan de que el principal objetivo de ocultar transacciones sea eludir el pago del impuesto sobre la renta que corresponda. Tal propósito sirve si partimos de la óptica del vendedor de la operación. Esta perspectiva es la fundamental cuando el comprador tenga la plena deducibilidad del IVA soportado pues, si dejamos de lado el valor temporal del dinero, su posición económica final va a ser la misma si no le repercuten el impuesto que si lo soporta y posteriormente lo deduce⁴¹. Sin embargo, en caso de que la totalidad de sus operaciones no esté sujeta y no exenta, es decir, cuando deduzca solo un porcentaje de las cuotas satisfechas, el comprador sí estará interesado en no soportar la repercusión del IVA. La ocultación de la transacción le supondrá un beneficio equivalente a la proporción de la cuota que no puede deducir.

Esta diferencia también es relevante de cara al impacto en la competencia del mercado de la ocultación de la transacción. Si el adquirente tiene plena deducibilidad del IVA y el objetivo es la minoración de la base imponible del IS o el IRPF, el impacto del fraude en el funcionamiento del IVA es menor. Esto se debe a que la no declaración no va a alterar el coste que soporta el empresario o profesional comprador, y en su condición de eslabón de la cadena productiva que lleva el IVA hasta el consumidor final, no va a alterar el impuesto que soportará el particular por tal producto⁴². Esta conclusión no es válida en caso de que el adquirente solo deduzca un porcentaje de las cuotas soportadas, ya que la ocultación sí tendría un impacto decisivo en su competitividad, en el precio que llegará al consumidor final y en la recaudación definitiva por IVA⁴³.

39. Al hacer estas cantidades sobre un valor de compraventa de 100 € nos sirven también a nivel de porcentaje. Establecer que el IVA devengado se encuentra dentro del importe intercambiado conlleva considerar que el 17,36% de dicho valor será la cuota (equivalente a dividir el precio por 1,21)

40. Esta frase popular suele emplearse con frecuencia en transacciones con consumidores finales, a los que la ocultación de la operación supone un ahorro neto muy considerable.

41. Hacemos alusión al valor temporal del dinero porque no queremos aplicar ningún porcentaje de descuento para igualar realmente el importe de tener una liquidez disponible en un momento del tiempo, o tener que realizar un pago que será devuelto o compensado en un plazo temporal de uno o tres meses. Somos conscientes de que este factor es relevante para las empresas, pero no lo tendremos en cuenta para nuestro análisis de neutralidad fiscal.

42. Supongamos que la operación defraudada, realizada entre los operadores A y B tenía un valor de 100 €, y tras esta hay dos eslabones más de la cadena productiva: B suministra bienes a C por un importe de 200 € más IVA, y C los vende al Sr. X por una cuantía de 300 € más IVA. Si todos los empresarios y profesionales involucrados en la cadena de producción y comercialización tienen plena deducibilidad del IVA soportado, el Estado deberá ingresar como IVA de este producto el 21% de 300 €, 63 €. Si todos cumplieran con sus obligaciones, esta recaudación se haría de manera fraccionada, 21 € en la venta entre A y B, otros 21 € en la transacción entre B y C y otros 21 € en la adquisición del consumidor final. La no declaración de esta operación evita la obligación tributaria de A y la deducción de B, por lo que en la segunda operación B repercutirá 42 € (el 21% de 200 €), y no deducirá nada, así que tendrá que ingresar como deuda tributaria 42 €, que es lo que se habría recaudado entre las dos primeras operaciones de no haberse ocultado la inicial.

43. García Moreno afirma que esta inclusión de la cuota en la base imponible supone una fuente de competencia desleal entre los operadores económicos, y que permite a los defraudadores vender más barato. García Moreno, V. A., “¿Principio

Un elemento adicional que debemos tener en cuenta en el análisis de neutralidad de esta diatriba es el conocimiento del adquirente de estar inmerso en un fraude. Es claro que los sujetos pasivos del IVA deben exigir factura en sus compras, necesaria para la deducibilidad de las cuotas soportadas. Pero podría darse el caso en que el vendedor fuese un operador fraudulento que cobrara al adquirente un precio inferior ocultando también a este su intención de no declararlo. En tal caso el comprador sí se vería beneficiado, pues habría podido adquirir productos a un coste inferior al que puede encontrar en otros suministradores del mercado. En supuestos en que dicho adquirente no pudiera saber que estaba involucrado en dicho fraude, entendemos que suponía que el precio que abonaba incorporaba el impuesto, por lo que, como también concluye el AG Hogan, parece razonable y menos controvertido que dicha cuantía constituya la base imponible y la cuota IVA⁴⁴.

En el resto de supuestos hay que ver cuál es la forma de que la neutralidad se vea menos afectada, una vez que la aplicación del art. 89.Tres.2º LIVA ha impedido la regularización y, por tanto, hace que las soluciones que se puedan dar no sean satisfactorias desde la óptica del correcto funcionamiento del impuesto. Este razonamiento está condicionado por la regla manifestada por el TJUE de que la Administración tributaria no puede percibir un IVA superior al obtenido por el sujeto pasivo, y por el concepto de que la base imponible no debe ser utilizada como instrumento sancionador.

En ambas opciones el contribuyente defraudador debe pagar una cuota eludida. Estamos de acuerdo con el TJUE en que si se asume que el importe percibido es únicamente la base imponible, esto conlleva que la cuota IVA sea un importe que el adquirente no ha satisfecho en parte alguna y que no va a poder repercutírsele. Habría una ruptura conceptual del esquema del tributo, que pasaría a recaer sobre el empresario o profesional vendedor por completo. Considerándolo en abstracto, y solo desde una perspectiva jurídica, el adquirente saldría netamente beneficiado porque habría adquirido un bien sin pagar cuota de IVA alguna⁴⁵. Además, la Administración tributaria también resultaría plenamente beneficiada por esta consideración. Retomando el ejemplo de la transacción de 100 €, si consideramos que la cuota es de 21 €, el importe que le queda al vendedor tras satisfacer la cuota liquidada por la inspección es de 79 €. Si consideráramos que lo que realmente ingresa el vendedor, 79 €, es la base imponible, la cuota correspondiente habría sido de 16,59 €. Así, la recaudación de la cuota del impuesto, si entendemos que el precio es la base imponible, requiere hacer recaer el mismo en el rendimiento que obtiene el vendedor de la operación, que es precisamente el efecto que un tributo sobre el consumo no debe tener.

El cálculo de la base imponible estaría sirviendo de medida punitiva adicional. Considerar que ese importe intercambiado incluye también la cuota IVA no solo reduce el valor de esta, sino que al mismo tiempo disminuye la sanción. Decimos esto porque al calcular la cuota como parte del importe satisfecho se está estrechando la base de la sanción. Sin embargo, dejarla fuera del precio obligaría a abonar directamente una cuantía que no ha sido repercutida, generando un efecto de castigo, además de una mayor respuesta sancionadora. Asimismo, parece también claro que dejar la cuota del IVA fuera del importe intercambiado permite a la Administración ingresar una cantidad superior a la que efectivamente ha recibido el sujeto pasivo.

Esto se debe, precisamente, a que se impide la regularización de la repercusión y, por ello, la única forma de que no se obtenga un IVA superior al que este ha transferido al adquirente es considerar que va incluido en el precio. De esta manera se crea una ficción jurídica que, aunque entendemos que se aleja parcialmente de la intención económica de las partes, permite respetar el principio de neutralidad fiscal. Se habría repercutido la cuota, y la imposibilidad de la deducción derivaría del

de unicidad o estanqueidad tributaria? La polémica extensión de la doctrina del TJUE sobre el IVA incluido en el precio a las ventas no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 33, 2017, p. 2 (versión web).

44. Conclusiones AG Hogan, *op. cit.*, ap. 45, donde afirma que esto sería únicamente una presunción *iuris tantum*.

45. Desde el punto de vista económico ya hemos comentado que la existencia de ventaja competitiva está supeditada a que no tenga plena deducibilidad del IVA soportado pues, de poder deducir completamente las cuotas que le sean repercutidas, le resulta indiferente que no le repercutan a que lo hagan y pueda ejercer el derecho de crédito sobre tal importe.

incumplimiento de los requisitos para esta por parte del adquirente. En términos de competencia, como hemos visto, si existiera posibilidad de deducción total de la cuota por parte del adquirente no habrá efectos relevantes en el mercado ni en la competencia. Esta es, precisamente, la gran laguna que vemos a este razonamiento: el beneficio que obtienen los adquirentes con capacidad limitada de deducción y el impacto que esto tiene en el funcionamiento del mercado. No obstante, la existencia de la prorrata es, en sí, una infracción de la neutralidad fiscal y del correcto funcionamiento del IVA como un tributo sobre el consumo. Esto dificulta en gran medida los análisis que se hagan de la prevalencia de este principio y consideramos que no deben impedir realizar conclusiones sobre la mejor solución para el correcto funcionamiento del impuesto.

La complejidad del funcionamiento del IVA hace muy difícil llegar a conclusiones claras, dada la colisión de distintos principios que suele darse. Este no es un caso distinto, pues pretende solucionar una infracción de neutralidad derivada de la imposibilidad de regularización de cuotas no repercutidas. A la luz de esta medida anti fraude, entendemos que considerar que los importes satisfechos incluyen la cuota de IVA ayuda a disminuir tal vulneración del principio cardinal del IVA. No quiere esto decir que el motivo de abogar por esta solución sea porque resulte menos gravosa para el contribuyente defraudador. Es cierto que se reduce la base de la sanción aplicable, pero esto puede solucionarse con un tipo sancionador superior. El debido castigo de los contribuyentes infractores no debe ir en detrimento de la preservación del buen funcionamiento del mercado y de la libre toma de decisiones de los agentes económicos.