

# Versión anonimizada

C-521/19 - 1

Asunto C-521/19

## Petición de decisión prejudicial

### Fecha de presentación:

8 de julio de 2019

### Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (España)

### Fecha de la resolución de remisión:

19 de junio de 2019

### Parte recurrente:

CB

### Parte recurrida:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

|  |
|--|
| Inscrito en el registro del Tribunal de<br>Justicia con el número <u>1121369</u>                             |
| Luxemburgo, el <u>10. 07. 2019</u>   |
| Fax/E-mail: .....  |
| Presentado el: <u>8/7/19</u>   |
| El Secretario,<br>por orden<br><i>Manuela Ferreira</i><br>Maria Manuela Ferreira<br>Administradora principal |

[OMISSIS]

[Fórmula de certificación, referencias de la resolución, partes y representantes]

## AUTO

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO [OMISSIS]

[OMISSIS] [Composición de la Sala]

A CORUÑA, diecinueve de junio de 2019.

## HECHOS

PRIMEIRO.- CONTROVERSIA.

El procedimiento se dirige contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 10.05.2018 que desestima el recurso

económico-administrativo presentado por CB contra las liquidaciones y sanciones del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los años 2010-2011-2012. [Or. 2]

Las liquidaciones y sanciones son el resultado de las actuaciones de la Inspección de Tributos iniciadas el 14.07.2014 para comprobar su actividad (sujeta y no exenta de IVA) del epígrafe IAE 853-agente colocador [de] artistas.

Prestaba servicios para el GRUPO LITO: conjunto de empresas —grupo no formal— [OMISSIS] [identidad del propietario del grupo] que gestionaba la infraestructura (carpas, equipo musical, transportes ... ) y las orquestas (70) que actuaban en las fiestas patronales (y otras) de los pueblos en Galicia.

La relación era: el Sr. CB, en su zona (que abarcaba varios ayuntamientos), contactaba con la COMISIÓN DE FIESTAS (grupo informal de vecinos que organizaban las fiestas) y negociaba la actuación de las orquestas en nombre del GRUPO LITO. En casi todas las ocasiones los pagos de la COMISIÓN DE FIESTAS al GRUPO LITO eran en efectivo, sin factura y no se contabilizaban y, por tanto, no se declaraban en el Impuesto de Sociedades ni en el IVA.

El Sr. CB percibía un 10 % de lo ingresado por el Grupo Lito: pagos en efectivo que no se declaraban y tampoco se emitían facturas.

En el año 2012 intermedió en 150 actuaciones que generaron para el Grupo Lito 608 427 euros, obteniendo unos ingresos de 60 692,50 euros. En el año 2011 fueron 675 654 y los ingresos de 67 565,40 y, en el año 2010, 644 149 y los ingresos de 64 414,90.

El Sr. CB no llevaba contabilidad ni registro oficial de ningún tipo y no expedía ni recibía facturas ni, en consecuencia, hacía las declaraciones de IVA.

La Administración consideró que las cantidades percibidas por el Sr. CB: 60 692,50, 67 565,40 y 64 414,90 no incluían el IVA y, por tanto, que procedía liquidar el Impuesto sobre la Renta partiendo del importe total recibido.

SEGUNDO.— Entre otras cuestiones, CB sostiene que, a las cantidades imputadas como ingresos, la AEAT aplica después el correspondiente IVA, vulnerando, así, la jurisprudencia del Tribunal Supremo español [OMISSIS] [referencias de las sentencias del Tribunal Supremo] según la cual, «el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA (BOE n.º 312, de 29/12/1992), en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE [Or. 3] 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), y con la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, debe interpretarse en el sentido de que, en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto no facturadas, ha de entenderse

incluido, en el precio pactado por las partes por dichas operaciones, el impuesto sobre el valor añadido».

Considera entonces CB que, al resultarle imposible reclamar el IVA no repercutido por ser su conducta constitutiva de infracción tributaria (artículo 89.Tres, 2.º, de la Ley del IVA española), debe entenderse incluido en el precio de los servicios prestados el IVA, lo que incide en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiéndose modificar los actos administrativos de liquidación de dicho Impuesto, en el sentido de minorar los ingresos de la actividad y, por tanto, la base imponible del Impuesto en el importe correspondiente a las cuotas de IVA que se deberían haber repercutido y no se repercutieron.

TERCERO.– En providencia de 30 de mayo de 2019 se suscitó a las partes la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la compatibilidad de la interpretación de la AEAT —contraria a la doctrina del Tribunal Supremo— con el art. 78.UNO de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor añadido en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con las sentencias de 28 de julio de 2016 (asunto C-332/15, Astone) y de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15, Marinova) y con las generales de 3.12.1974 Van Binsbergen, C-33/74 (el Derecho de la Unión no puede ser alegado de forma fraudulenta) y la sentencia Emsland-Stärke, C-110/99 (que considera la prohibición del abuso del Derecho como un principio inherente al ordenamiento de la Unión Europea), en los supuestos como el presente, en el que las partes intervinientes en la relación, de forma voluntaria y concertada, realizan operaciones ocultas, sin facturas, con dinero en metálico y sin declarar el IVA, y una vez descubiertos por la Inspección Tributaria, alegan, en su beneficio, que los pagos deben entenderse realizados con el IVA incluido.

CUARTO.– La parte recurrente se opuso a la presentación de la cuestión prejudicial al entender que la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017 interpreta correctamente la normativa comunitaria [OMISSIS]. **[Or. 4]**

El letrado del Estado, en representación de la Administración, consideró necesaria la cuestión prejudicial, ya que la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, del TJUE, en la que se basa el Tribunal Supremo, no es aplicable a supuestos en los que existe una conducta fraudulenta y cita en apoyo de su pretensión sentencias del TJUE: las sentencias de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, apartado 49; de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 58, y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48. Recientemente, y, por tanto, con posterioridad a la mayoría de la sentencias del Tribunal Supremo español que reiteran la interpretación de la Directiva del IVA que estamos cuestionando, el TJUE ha vuelto a afirmar que la Administración tributaria puede denegar a un

sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA cuando se acredita que actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho (véase la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161) .

## RAZONAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.**— Los artículos de la Ley 37/1992 objeto de controversia son:

**Artículo 78. Base imponible. Regla general.** *Uno. 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.*

**Artículo 88. Repercusión del impuesto.** *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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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. [Or. 5] 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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.*

**Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.** *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.*

**SEGUNDO.– DISPOSICIONES DE LA UNIÓN EUROPEA AFECTADAS.**  
**Los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. [Or. 6]**

### **Artículo 73**

*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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.*

### **Artículo 78**

*Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:*

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones para fiscales, con excepción del propio IVA;*
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquiriente 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.*

**TERCERO.**— Se trata de determinar, por tanto, si la previsión expresa del art. 89.tres.dos y la aplicación que realiza la AEAT para liquidar y sancionar aquellos supuestos en los que, con ocasión de una actuación inspectora, se descubre una operación en la que todos los intervinientes, voluntaria y concertadamente, la ocultan (pagos en metálico, sin facturas y sin declarar ni ingresar en IVA), es compatible con el principio de neutralidad del IVA (las sentencias de 28 de julio de 2016 (asunto C-332/15, Astone), de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15, Marinova), y la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161) y con las generales de 3.12.1974 Van Binsbergen C-33/74 (el Derecho de la Unión no puede ser alegado de forma fraudulenta) y la sentencia Emsland-Stärke, C-110/99 (que considera la prohibición del abuso del Derecho como un principio inherente al ordenamiento de la Unión Europea), de suerte que, entonces, dichas **[Or. 7]** operaciones deliberadamente ocultas se entiende que incluían el IVA correspondiente, de idéntico modo que las operaciones entre empresarios que no se ocultan y de cuyos pagos se deja constancia formal, según la interpretación que realiza el Tribunal Supremo en las sentencias citadas [OMISSIS] [referencias de las sentencias del Tribunal Supremo antes citadas] (con aplicación de la doctrina de la STJ Europeo de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin). O, por el contrario, que la neutralidad del impuesto y la normativa y jurisprudencia del TJUE citada no puede amparar, entendiendo que se ha devengado el IVA también en estos casos, cuando la operación se oculta, no hay constancia formal del pago y solamente afloran una y otra a través de la actuación inspectora de la Administración. Y ello como expresión de que la neutralidad del impuesto solo puede amparar a quien cumple la normativa del impuesto, y no a quien deliberadamente la incumple.

Por lo dicho

### **LA SALA ACUERDA**

**PRIMERO.**— Suspender el procedimiento hasta la resolución de este incidente prejudicial.

**SEGUNDO.**— Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

«Si los artículos 73 y 78 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de Derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional y la jurisprudencia que la interpreta, según la cual, en los casos en que la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido no facturadas, ha

de entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que, es posible, en los supuestos de FRAUDE en los que la operación se ha ocultado a la administración tributaria, considerar, tal y como podría deducirse de las sentencias de 28 de julio de 2016 (asunto C-332/15 Astone), de 5 de octubre de 2016 (asunto C-576/15 Marinova) y de la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161 del TJUE, que las cantidades entregadas y recibidas no incluyen el IVA, para realizar la oportuna liquidación e imponer la correspondiente sanción.»

[OMISSIS] **[Or. 8]** [OMISSIS] [Fórmula para ordenar la remisión de la resolución junto con las actuaciones al Tribunal de Justicia de la Unión Europea]

[OMISSIS] [Firmas, fórmula de certificación, fecha, etc.]