

**Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 171/2023 de 6 Mar. 2023, Rec. 15304/2021**

**Ponente:** Selles Ferreiro, Juan.

**Nº de Sentencia:** 171/2023

**Nº de Recurso:** 15304/2021

**Jurisdicción:** CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TSJGAL:2023:2565

Los errores o retrasos en el SII no impiden recuperar el IVA soportado cuando concurren los requisitos sustanciales para que opere la deducción

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Nulidad de la regularización practicada. Reconocimiento del derecho a la deducción del IVA soportado. La AEAT no permite la deducción de las facturas registradas pero no contabilizadas a través del Sistema de Información de la Sede Electrónica de la AEAT con base en que no basta la simple contabilización sino que es necesario que las facturas estén debidamente contabilizadas con anterioridad a las actuaciones de inspección o comprobación. Tratándose de una obligación de carácter formal y su incumplimiento no puede, por sí solo, suponer la denegación del derecho en cuestión a menos que sea imposible probar el cumplimiento de los requisitos materiales o la infracción se produzca en el marco de una operación o cadena de operaciones fraudulentas. Los errores o retrasos en el SII podrán, en su caso, ser sancionados como tales incumplimientos pero no podrán limitar los derechos que el sistema del IVA confiere a los sujetos pasivos cuando concurren los requisitos sustanciales o materiales para que opere la deducción.

*El TSJ Galicia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto y anula la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido.*

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

**A CORUÑA**

**SENTENCIA: 00171/2023**

-

Equipo/usuario: PB

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

**Correo electrónico:** sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

**N.I.G:** 15030 33 3 2021 0000644

**Procedimiento:** PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015304 /2021 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** MEIRAMA PATIÑO SA

**ABOGADO** ALBERTO LOPEZ GOMEZ

**PROCURADOR** D./D<sup>a</sup>. DOMINGO RODRIGUEZ SIABA

**Contra** D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

**PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO**

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

### **SENTENCIA**

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

**MARIA DOLORES RIVERA FRADE - PDTA.**

**JUAN SELLES FERREIRO**

**FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**

**MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

En A CORUÑA, a seis de marzo de dos mil veintitrés.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 15304/2021, interpuesto por la entidad MEIRAMA PATIÑO S.A., representada por el procurador D. DOMINGO RODRIGUEZ SIABA, dirigida por el letrado D. ALBERTO LOPEZ GOMEZ, contra la resolución dictada en fecha 31 de marzo de 2021 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta por MEIRAMA PATIÑO, S.A. contra acuerdo de la AEAT de Galicia desestimando el recurso de reposición presentado contra liquidación provisional por el concepto IVA, ejercicio 2018, períodos 02 a 11, siendo la administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a las partes recurrentes para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado a las partes demandadas, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en las contestaciones de la demanda.

**TERCERO.-** No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**CUARTO.-** En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 108.161,87 €.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada en fecha 31 de marzo de 2021 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta por MEIRAMA PATIÑO, S.A. contra acuerdo de la AEAT de Galicia desestimando el recurso de reposición presentado contra liquidación provisional por el concepto IVA, ejercicio 2018, períodos 02 a 11.

La cuestión objeto del presente procedimiento se centra en determinar si son deducibles, en la fecha del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido las facturas no notificadas al Suministro Inmediato de Información creado por Real Decreto 596/2016, (B.O.E. 06/12/16).

A fin de ilustrar el debate conviene traer a colación el criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo sobre esta materia glosado en su sentencia 1757/2020 de 17 de diciembre dictada en sede del recurso de casación 1379/2019.

Dice el Alto Tribunal:

"CUARTO.- Irrelevancia de las objeciones del abogado del Estado a la aplicación de la doctrina de la TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavosin.

1. La aplicación de la doctrina establecida por dicha sentencia del TJUE no está condicionada: (i) a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata; (ii) a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA; (iii) o al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor.

2. El TJUE, en su sentencia, sí se refiere a la posibilidad de utilizar una regla como la controvertida para evitar irregularidades, en las que han de incluirse los supuestos de fraude, señalando expresamente que "cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y están obligados a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Akerberg Fransson , C-617/10 , apartado 25 y jurisprudencia citada)" [apartado 41]. Añade que, "sin embargo tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido ( sentencia de 12 de julio de 2012, EMS- Bulgaria Transport, C- 284/11, apartado 67 y la jurisprudencia citada). Ahora bien, precisamente esto sucedería con la regla controvertida en el litigio principal si resultara que da lugar a una situación en la que el IVA grava al proveedor y que, por ello, no se percibe de forma compatible con el principio básico del sistema del IVA, tal como éste ha sido recordado en el apartado 34 de la presente sentencia" [apartado 42]. Sistema que consiste, precisamente, en que dicho impuesto "pretende gravar únicamente al consumidor nal (véanse, en particular, la sentencia Elida Gibbs, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium, C- .69/11, apartado 21" [apartado 34].

3. Dicho en otros términos, las medidas contra el fraude que los Estados miembros pueden adoptar en el ámbito del IVA, según la doctrina contenida en la STJUE, tiene como límite el respeto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, el cual resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

QUINTO.- Contenido interpretativo de la sentencia.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede jar la siguiente interpretación del artículo 78. Uno LIVA, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA:

"Para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria [...]".

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

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

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

2.- Se ha dicho -y no sin razón- que así como la capacidad económica ( artículo 31.1 CE) es la estrella polar de la imposición, esto es, el principio rector por esencia en la ordenación de un sistema tributario justo, la singularidad en el IVA y, fundamentalmente, las exigencias de un sistema europeo armonizado y común, sin alteraciones ni quiebras, ni distorsiones de la competencia -elemento esencial-, a fin de hacer efectivos los principios, libertades y objetivos de los Tratados, hace que sea el principio de neutralidad el que prevalezca, sobre la base de la consideración como norte de la citada Directiva, que ya hemos reejado con cierto énfasis al recoger nuestra doctrina, que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor nacional [véase, en particular, como ya hemos reseñado, la sentencia Elida Gibbs, ya citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11 , apartado 21; EU:C:2011:825] [apartado 34].

3.- El principio de neutralidad significa, en síntesis, que este impuesto, que está armonizado, no debe suponer una carga fiscal para los empresarios y profesionales. Así, como quiera que el diseño del impuesto es gravar el consumo, el IVA que los sujetos pasivos pagan a sus proveedores por las ventas de éstos no debe suponer un coste para ellos, porque si lo fuera, el sujeto pasivo -empresario- estaría siendo considerado un consumidor nacional, con seria distorsión en la aplicación del tributo.

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

5.- Esta sentencia Gabalfrisa supuso una revitalización extraordinaria del principio de neutralidad,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13.- La sentencia de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova, que sí versa sobre la determinación de la base imponible, no somete a controversia el problema de si el IVA está o no incluido en el precio de una venta oculta, puesto que el supuesto de hecho que da lugar al reenvío

prejudicial en dicho asunto diere notablemente del que aquí hemos de tener presente. Así en el asunto Marinova se aborda la cuestión atinente a la utilización de un sistema de determinación de la base imponible meramente presuntiva, a partir de datos incompletos o fragmentarios -semejante a nuestro régimen de estimación indirecta-.

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

"[...] El artículo 2, apartado 1, letra a), el artículo 9, apartado 1, el artículo 14, apartado 1, y los artículos 73 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad scal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos scales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva. No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que las disposiciones de esa normativa nacional no vayan más allá de lo que es necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y evitar el fraude".

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

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

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

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

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

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

14 Durante el procedimiento de que trae causa el asunto C-249/12, la Sra. Esmeralda alegó que la práctica de la Administración Tributaria consistente en calcular el IVA añadiendo su importe al precio pactado por las partes contratantes infringía varios principios del Derecho, entre ellos el principio de libertad contractual. Según ella, el IVA es un componente del precio, no un elemento que se añade a él. No resulta obvio que, en las condiciones propuestas por la Administración Tributaria, el adquirente

aceptara comprar el inmueble de que se trata. El IVA exigido por la Administración Tributaria ya no puede recuperarse del adquirente, pues excede del objeto del contrato y no se le puede reclamar ni como obligación contractual ni como obligación legal extracontractual.

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

Ante la copiosa reproducción de gran parte de dicha sentencia Tulica en los fundamentos jurídicos anteriores, sólo cabría añadir, para salir al paso de posibles lecturas desatentas o precipitadas, que, en el caso examinado por el TJUE, los Sres. Esmeralda y Alvaro fueron los vendedores a terceros no conocidos de los 134 inmuebles;

que las operaciones sólo se gravaron cuando fueron descubiertas por la Administración tributaria rumana, no antes; y que la discusión se centra, pues, en el modo de determinar y cuantificar el IVA y, en especial, si el precio pactado sin su mención explícita lo incluía o no. También es de destacar que, al igual que sucede en España, los vendedores no tienen posibilidad, en Rumanía, de repercutir o recuperar el IVA aorado y regularizado, exigiéndoselo a los adquirentes o consumidores nales.

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

**QUINTO.-** Conclusión de todo lo expuesto.

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

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

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

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

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

Por tanto, la sentencia impugnada es conforme a Derecho, al no respaldar unos actos administrativos en virtud de los cuales se establece la base imponible del IVA de un modo que resulta contrario a la doctrina del TJUE, que la Administración ya conocía, dadas las fechas de las liquidaciones, de 2015, dos años posteriores a la sentencia Tulică. La Administración tributaria no es libre de elegir, a placer, qué doctrina del TJUE elige aplicar o no según su propia conveniencia.

2) Las particularidades del caso debatido no nos hacen modificar nuestro criterio, pues lo relevante es que la doctrina del TJUE que hemos expresado, incluida la manifestada en las sentencias que el Abogado del Estado invoca, no alteran la tesis de que, al margen de toda otra consecuencia posible -incluso la sancionadora administrativa o penal, si procede-, lo que no es dable es trasladar al sujeto pasivo la carga económica y scal del IVA soportado en la regularización y no repercutido, sin que de la sentencia de instancia se reera el alcance concreto de la estimación parcial que acuerda, toda vez que, según la resolución del TEAR que allí se enjuicia, existen en la regularización ventas no contabilizadas ni declaradas -; ventas no facturadas ni contabilizadas; y conceptos como "otras cuotas año 2006" y "otras ventas año 2007", distinción de la que la sentencia no detalla las cuantías pertinentes.

3) Finalmente, no parece coherente que, tras la muy reiterada jurisprudencia que hemos establecido, nos surjan sobrevenidamente vacilaciones o dudas nuevas acerca de la noción de acto aclarado que ya hemos apreciado con constancia y reiteración poco usuales. Decidir ahora lo contrario, alterando diametralmente nuestro criterio, no parece muy favorecedor de la seguridad jurídica, en perjuicio de quien postula una doctrina ya consolidada.

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

Dos son, en particular, las razones que, sin ningún ánimo de polémica, nos llevan a tal conclusión: a) en primer lugar, que la mencionada sentencia penal es anterior en varias semanas a la dictada por esta Sala y Sección, a la vista de su contenido, el 16 de julio pasado, por lo que se analizan en ella con detenimiento y exhaustividad los motivos por los que, añadidamente, reforzamos nuestra impresión de que la STJUE -Tulică y Plavosin-, asuntos acumulados C- 249/12 y C- 250/12, que la inspira de forma inmediata y concluyente, versa indubitadamente sobre un caso de ventas ocultas, sin IVA, descubiertas por la Administración rumana, caso en todo común al nuestro y, creemos, al del condenado penal en la sentencia reseñada; y b) porque no se nos puede reprochar que reputemos

aclarado el acto, a los efectos de la doctrina CILFIT, sin asomo de duda, cuando la propia jurisdicción penal tampoco ha considerado oportuno ni conveniente acudir a la misma vía prejudicial, al efecto de esclarecer la eventual discordancia en lo atinente a la aplicabilidad, en su caso debatido, de la doctrina Tulica y Plavosin o su contraste con doctrina posterior del mismo Tribunal de Justicia.

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

Desde un punto de vista legislativo el artículo 92. 3 de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la aclaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes.

Por su parte el actual artículo 62. 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido introducido por el apartado cuatro del artículo primero del R.D. 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido establece:

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.

La AEAT no permite la deducción de las facturas registradas pero no contabilizadas a través del Sistema de Información de la Sede Electrónica de la AEAT con base en que no basta la contabilización sino que es necesario que las facturas estén " debidamente" contabilizadas con anterioridad a las actuaciones de inspección o comprobación y dado que el sujeto pasivo está obligado a la utilización del citado sistema de información no pueden tenerse en cuenta las facturas a efectos de la deducción.

Se argumenta por la AEAT que la sentencia C-332/2015 ASTONE del Tribunal Superior (SIC) de Justicia de la Unión Europea establece que la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas puede impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La cuestión, por tanto, se circunscribe a determinar si la exigencia reglamentaria de contabilización a través del Sistema de Información, en cuanto requisito formal, vulnera el principio de neutralidad del

Impuesto sobre el Valor Añadido tal y como se interpreta en la jurisprudencia del TJUE asumida por la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Supremo.

Pues bien, aún considerando que la cuestión es discutible, entendemos, *prima facie* que la exigencia que establece el precepto de utilizar el Sistema de Información para la contabilización, si bien supone una ventaja para la AEAT a la hora de gestionar el Impuesto sobre el Valor Añadido, no deja de ser un requisito formal añadido que no puede superponerse al principio de neutralidad del impuesto consagrado en la jurisprudencia anteriormente citada.

En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Europeo ha contribuido a situar en sus justos términos el alcance y efectos de este tipo de obligaciones que se imponen a los sujetos pasivos y ha dejado claro que los requisitos que configuran un derecho tienen carácter "material" o "sustantivo" y ha de acreditarse su cumplimiento.

Cualquier otro requisito que la norma establezca para el ejercicio de ese derecho es un requisito o una obligación de carácter formal y su incumplimiento (o no correcto cumplimiento) no puede, por sí solo, suponer la denegación del derecho en cuestión a menos que sea imposible probar el cumplimiento de los requisitos materiales o la infracción se produzca en el marco de una operación o cadena de operaciones fraudulentas.

De esta forma, los errores o retrasos en el SII podrán, en su caso, ser sancionados como tales incumplimientos pero no podrán limitar los derechos (en particular el derecho a la deducción del IVA soportado) que el sistema del IVA confiere a los sujetos pasivos cuando concurren los requisitos sustanciales o materiales para que opere la deducción.

Es por ello que el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser estimado.

**SEGUNDO.-** Dispone el artículo 139.1 que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Concurriendo este último supuesto no se hace expresa imposición de las costas procesales.

## FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de MEIRAMA PATIÑO, S.A. contra la resolución dictada en fecha 31 de marzo de 2021 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra acuerdo de la AEAT de Galicia desestimando el recurso de reposición presentado contra liquidación provisional por el concepto IVA, ejercicio 2018, períodos 02 a 11 la cual anulamos por ser contraria a Derecho.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras

condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.