

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094162

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 2769/2023

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas. Base imponible del IRPF de los períodos en los que el IVA no pueda regularizarse por estar prescrito el derecho a liquidar. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La manera de proceder de la Inspección para regularizar en el extremo aquí relevante las «ventas ocultas», cuando está comprobando tanto el impuesto directo como el indirecto -el IVA-, y tiene la posibilidad de regularizar ambos, es que, tanto para el impuesto directo como para el IVA, la base imponible de las «ventas ocultas» será el precio convenido por las partes menos la cuota de IVA que se hubiera debido liquidar, en suma, que hay que considerar que el precio convenido es «IVA incluido».

Si la Inspección quiere ir a los períodos más alejados en el tiempo, necesariamente habrá siempre algunos períodos de los que las consecuencias de las operaciones realizadas en los mismos no podrán regularizarse en sede del IVA, y en cambio sí que podrán ser objeto de regularización en sede del impuesto directo. Que fue lo que ocurrió en el presente caso, en que mientras que las consecuencias de todas las «ventas ocultas» que el obligado había realizado en el año 2014 podían regularizarse en su IRPF, las consecuencias de tales operaciones en los tres primeros trimestres de aquel año no habían podido regularizarse en su tributación por el IVA.

El problema se suscita porque la prescripción del impuesto directo y la del IVA no son coincidentes en el tiempo. Y en los casos como el que aquí nos ocupa lo que la Inspección hace, después de haber interpretado la normativa del IVA, es calificar -ex. art. 13 de la Ley 58/2003 (LGT)- que las operaciones alcanzadas por tales «ventas ocultas» o tal arriendo no declarado son unas operaciones cuyos importes son IVA incluido.

Una calificación que tiene que ser la misma para todos los períodos a que se extienda la comprobación inspectora, períodos que, como acabamos de exponer, podrán ir más allá de aquéllos respecto de los que pueda liquidar un impuesto u otro o los dos, pues ésta -la de liquidar- es una cuestión distinta de la de comprobar, y calificación que tiene que ser la misma respecto de todos los períodos porque así lo exigen una imprescindible coherencia lógica y el principio de seguridad jurídica.

Dicho esto, el Tribunal resuelve que, cuando en unas actuaciones cuyo alcance comprenda el impuesto directo -IRPF o IS- y el IVA, la Administración tributaria acredite la existencia de operaciones ocultas -no declaradas- en las que las partes no han establecido ninguna mención al IVA, la calificación que el órgano competente haga sobre que los importes de las respectivas operaciones son con IVA incluido, o que no siendo así, deberá ser la misma para todas las operaciones concernidas, siempre que se trate de operaciones homogéneas o similares, y ello con independencia de que no pueda liquidar y regularizar algunos períodos del IVA por haber mediado la prescripción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 12.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 61.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 28.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75 y 89.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 71.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 66, 66.bis, 67 y 115.

Constitución Española, arts. 9 y 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 23/02/2023, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs: 50-02509-2020, 50-02510-2020, 50-02533-2020, 50-03513-2020, 50-00022-2021, 50-00023-2021 y 50-03049-2021.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 25/04/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director de Inspección ese mismo 25/04/2023, frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 23/02/2023, recaída en las reclamaciones n.ºs. 50-02509-2020 y acumuladas, en su día interpuestas por **D. Xy** (al que en adelante nos referiremos como "el obligado" o "el interesado" o "la parte"), frente a tres actos de liquidación dictados por la Inspección Regional de Aragón atinentes a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.) de los años: 2014, 2015-206 y 2017, y a tres anudados acuerdos sancionadores, que son sólo tres (de 2014, 2015 y 2016) porque respecto de 2017 no se impuso sanción, al ser la cuota dejada de ingresar de cero euros.

Segundo.

En los períodos concernidos, años del 2014 al 2017, el obligado tenía una actividad económica de confección de prendas de vestir en régimen de estimación directa simplificada, con ventas al mayor a otros empresarios y también al público en una tienda propia.

El 21/12/2018 un Equipo de la Inspección Regional de Aragón inició cerca suyo unas actuaciones inspectoras de alcance general, que alcanzaron a la comprobación de su tributación por el I.R.P.F. de los años del 2014 al 2017, y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante I.V.A.) del 4T de 2014 al 3T de 2018.

Tras instruir esas actuaciones, y de que ese Equipo de inspección le incoara al obligado diversas actas de disconformidad atinentes a esos dos conceptos tributarios de tales períodos, un Inspector Regional Ajunto de Aragón dictó diversos actos de liquidación; por lo que al I.R.P.F. se refiere, tres actos de liquidación: uno relativo al 2014, otro al 2015 y 2016, y otro al 2017, con los que practicó al obligado diversos ajustes, uno de los cuales es al que alcanza la cuestión que aquí ocupa.

Ajuste relativo a que, durante la instrucción de las actuaciones, el Equipo de inspección había encontrado documentación acreditativa de que el obligado había venido realizando ventas que no había declarado al fisco ("ventas ocultas" o "en negro"), ventas no declaradas realizadas tanto a otros empresarios (comerciantes de prendas de vestir) como a particulares en su tienda, y también encontró documentación acreditativa de compras y gastos no declarados.

El Equipo de inspección pudo cuantificar las ventas no declaradas por el método de estimación directa.

Y lo que cuantificó fueron los ingresos que el obligado había obtenido como fruto de tales ventas; es decir, los importes que él había cobrado de sus clientes, otros empresarios o particulares, en razón de tales ventas.

En los términos ya expuestos, esas actuaciones alcanzaban a la tributación del obligado tanto por el I.R.P.F. como por el I.V.A., y esas ventas no declaradas detectadas no habían sido declaradas en las bases imponibles (en adelante B.I.'s) ni del impuesto directo (en los rendimientos de la actividad económica del obligado) ni en las del indirecto (el I.V.A.), por lo que fueron regularizadas en sede de ambos tributos.

Y el recurso que nos ocupa alcanza a la manera en que la Inspección llevó a cabo la regularización en sede de esos dos impuestos, que fue la siguiente:

En los períodos en que esas ventas ocultas pudieron liquidarse en sede de ambos impuestos: del 4T del 2014 al 4T del 2017, la Inspección consideró que los importes de las ventas ocultas que se habían realizado en tales períodos eran unos importes, -precios de tales operaciones-, que llevaban incluidos las correspondientes cuotas de IVA; por lo que a la hora de llevar esos importes a las B.I.'s del I.R.P.F., de tales importes debían restarse las cuotas de IVA, y en su caso las del "recargo de equivalencia", que se habían liquidado.

Mientras que en los períodos en que esas ventas ocultas pudieron liquidarse sólo en sede del I.R.P.F., por estar ya prescrita la posibilidad de liquidar el IVA: del 1T al 3T del 2014, la Inspección consideró que los importes de las ventas ocultas, -precios de tales operaciones-, que se habrían realizado en esos tres trimestres eran unos importes sin IVA, y que, por tanto, la totalidad de esos importes debían considerarse ingresos íntegros de la actividad económica del obligado, y de ahí y por esos importes íntegros ir a su B.I. del I.R.P.F. de 2014.

En resumen, a juicio de la Inspección, para los periodos en que el I.V.A. estaba ya prescrito, el importe obtenido de las ventas ocultas era íntegramente precio de venta pactado y, para aquellos en que el I.V.A. no estaba prescrito, el importe obtenido incluía el precio y la correspondiente cuota de IVA.

Lo que la Inspección hizo así, según ella explicó, aplicando la doctrina contenida en las Sentencias del T.S. de 27/09/2017 y de 19/02/2018, relativas a lo dispuesto en el art. 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del I.V.A. (en adelante Ley 37/1992), en conexión con los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, y la interpretación que de estos preceptos había hecho el TJUE en su sentencia de 07/11/2013 (caso Tulica y Plavosin, asuntos acumulados 249/12 y 250/12).

Y, ese distinto trato en unos períodos y en otros, es la cuestión a la que alcanza el recurso del Director de Inspección que nos ocupa.

La Inspección Regional de Aragón notificó al obligado esos tres actos de liquidación atinentes al I.R.P.F. el 02/09/2020; actos de liquidación que incorporaban unos importes a ingresar de: 10.541,52 euros el de 2014, 24.916,40 euros el de 2015-2016, y 0,00 euros el de 2017.

Tercero.

Frente a esos tres actos de liquidación, el obligado interpuso tres reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Aragón.

Cuarto.

Al considerar culpable esa conducta del obligado de realizar "ventas ocultas", y tras haber instruido los correspondientes procedimientos sancionadores, la Inspección Regional de Aragón dictó tres acuerdos sancionadores, uno por año salvo el de 2017 del que no se había liquidado cuota, con los que le impuso las sanciones que entendió procedentes respecto de las infracciones que, a su juicio, él habría cometido.

Quinto.

Frente a esos tres acuerdos sancionadores, el obligado interpuso otras tres reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Aragón.

Sexto.

Reclamaciones nºs. 50-02509-2020 y acumuladas que ese T.E.A.R. estimó en parte mediante una resolución de 23/02/2023, en cuyo Fundamento de Derecho décimo, en el que trató el asunto que aquí nos va a ocupar, recogió lo siguiente:

< DÉCIMO.- También en cuanto a los ingresos, ponen en cuestión las alegaciones su cuantía para 2014, 2015 y 2016 en atención al hecho de que integren, o no, las correspondientes cuotas de IVA. Lo mismo hacen respecto de los gastos. A este respecto, la liquidación impugnada se remite al contenido del acta. En esta, se empieza por reflejar la jurisprudencia que ha sentado el Tribunal Supremo, en sus sentencias números 3451/2017 y 696/2018, de 27 de septiembre de 2017 y 19 de febrero de 2018, respectivamente. Afirma la actuario que el objeto de esa jurisprudencia es determinar si el artículo 78.Uno LIVA, 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, según 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 Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C- 250/12, ha de entenderse en el sentido de considerar que, cuando la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado entre las partes incluye el IVA a la hora de determinar la base imponible correspondiente a dichas operaciones en este Impuesto. Acaba concluyendo que, de acuerdo con dicha jurisprudencia, en la medida en que la Administración Tributaria liquide mediante el correspondiente acto administrativo el Impuesto sobre el Valor Añadido que proceda y el vendedor no pueda recuperarlo, debe considerarse el IVA incluido en el precio pactado de la operación. Añade la actuario que el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo 696/2018 de 19 de febrero de 2018, establece que "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". Por tanto, concluye, la doctrina del Tribunal Supremo es exclusivamente aplicable a los supuestos en que la Administración pueda exigir las cuotas de IVA al vendedor y además éste no pueda repercutir dicha cuota liquidada por la Administración al adquirente (tercera circunstancia, iii), concurrente con las dos anteriores). Es decir, según la actuario, la doctrina del Tribunal Supremo no sería aplicable a aquellos periodos en los que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar las cuotas del IVA, puesto que la Administración no puede exigirlos y, como se ha expuesto, tanto el TJUE como el TS tienen como punto de partida de su fundamentación respecto de la cuestión abordada la existencia de una cuota del IVA reclamada por la Administración que el obligado tributario no puede reclamar al adquirente. En resumen, a juicio de la Inspección, para los periodos de IVA prescritos el importe obtenido por las ventas ocultas es íntegramente precio de venta pactado y, para los no prescritos, el importe obtenido incluye el precio y el IVA correspondiente.

Este tribunal, por su parte, a la vista del fundamento quinto de la sentencia del TS invocada por la Inspección y del resto de la sentencia, así como de otras dictadas al respecto, disiente del planteamiento contenido en la

liquidación. A nuestro juicio, la sentencia, al utilizar la expresión "el IVA reclamado por la Administración Tributaria" simplemente quiere referirse a las cuotas de IVA correspondientes a las operaciones descubiertas por los órganos de aplicación de los tributos. La conclusión de que, si dichas cuotas no pueden ser reclamadas por los órganos citados, por concurrir prescripción, como en este caso, o por cualquier otra causa, no opera la regla de valoración nos parece exorbitante. La trascendencia práctica de la restricción es de la suficiente entidad como para que, en caso de haber pretendido introducirla, la sentencia la formulara clara y específicamente, cosa que no hace. De hecho, ni siquiera repite esa expresión para referirse a las operaciones de las que está tratando. Así, al llevar a cabo la declaración de situaciones jurídicas que resulta de la aplicación al caso concreto de la doctrina que previamente ha expuesto, la sentencia se limita a afirmar:

Lo anterior determina la estimación de este recurso de casación y de la demanda formulada en la instancia sólo en cuanto procede la anulación de las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta, en las nuevas liquidaciones y sanciones que se practiquen y acuerden, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluye dicho impuesto.

Como se puede apreciar, esa declaración no contiene referencia alguna a la distinción que pretende apreciar la Inspección. Tampoco la contiene el fallo de la sentencia.

En la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de julio de 2022 (recursos 00-07638-2020 y 00-05391-2020) se transcribe y asume la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contenida en su sentencia de 1 de julio de 2021 (asunto C-521/2019), sin hacer referencia alguna, ni por parte del TJUE ni por parte del TEAC, a una posible diferencia de tratamiento derivada de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA.

Por lo expuesto, este tribunal entiende que la interpretación defendida en las liquidaciones de 2014, 2015 y 2016 no resulta correcta y que, en consecuencia, procede estimar esta alegación y anular dichas liquidaciones para que sean sustituidas por otras en las que la base imponible y la cuota de IVA correspondiente a las operaciones no declaradas (ventas y compras) sean determinadas de igual forma en los periodos impositivos respecto de los cuales prescribió el derecho de la Administración a liquidar el IVA que en los que no se produjo dicha prescripción.>

Séptimo.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Aragón, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 25/04/2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las siguientes alegaciones:

<<< PRIMERO.- La cuestión por la que se interpone el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio se centra en el importe de la base imponible a efectos del impuesto directo (en este caso, el IRPF) referente a ventas no facturadas y ocultadas a la Administración en las que las partes han pactado un precio sin ninguna mención al IVA. En estos casos, si la Administración ha liquidado las cuotas del IVA descubiertas y el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración, debe considerarse el IVA incluido en el precio pactado de la operación, de acuerdo con la jurisprudencia. La cuestión planteada se refiere al caso en el que la Administración no puede liquidar ni exigir esas cuotas de IVA por encontrarse prescrito el derecho de la Administración a determinar esas deudas tributarias, en el que la Resolución de TEAR entiende que el importe de las ventas es el resultado de deducir del precio pactado el IVA no declarado ni liquidado, mientras que este Departamento entiende que el importe de esas ventas es el importe íntegro del precio pactado.

SEGUNDO.- En relación con el importe de las ventas ocultas, la Administración tributaria consideró la doctrina contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 27-09-2017 y de 19-02-2018, y la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En concreto, la Administración señala que el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia del Tribunal Supremo número 969/2018, de 19 de febrero, establece que "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".

Por tanto, se considera que, por la condición iii) anterior, el citado criterio solo resulta aplicable a los supuestos en que la Administración pueda exigir las cuotas de IVA al vendedor y éste no pueda repercutir a los adquirentes las cuotas liquidadas. Por consiguiente, si ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, esta no puede reclamar esas cuotas del IVA, y no se puede cumplir el requisito iii) exigido por la jurisprudencia para considerar que las cuotas de IVA estaban incluidas en el precio pactado. Por ello, se consideró que para los periodos de IVA prescritos el importe obtenido por las ventas ocultas es íntegramente precio de venta pactado.

Pero, la Resolución del TEAR no comparte la argumentación de la Inspección. El TEAR señala que ni las Sentencias del TS ni la Resolución del TEAC de 20-07-2022 hacen referencia a una posible diferencia de tratamiento

derivada de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA, y señala que: "A nuestro juicio, la sentencia, al utilizar la expresión "el IVA reclamado por la Administración Tributaria" simplemente quiere referirse a las cuotas de IVA correspondientes a las operaciones descubiertas por los órganos de aplicación de los tributos. La conclusión de que, si dichas cuotas no pueden ser reclamadas por los órganos citados, por concurrir prescripción, como en este caso, o por cualquier otra causa, no opera la regla de valoración nos parece exorbitante. La trascendencia práctica de la restricción es de la suficiente entidad como para que, en caso de haber pretendido introducirla, la sentencia la formulara clara y específicamente, cosa que no hace". Luego, el TEAR considera que hay que considerar que el importe obtenido por las ventas ocultas incluye el precio y el IVA correspondiente, aunque el derecho de la Administración a liquidar el IVA esté prescrito.

A nuestro entender, la argumentación del TEAR es errónea por los motivos que seguidamente se exponen.

TERCERO.- En primer lugar, el TEAR califica de "exorbitante" la conclusión de la Inspección de que no opera la regla de que el importe de las ventas ocultas incluye el IVA correspondiente cuando las cuotas no pueden ser liquidadas ni reclamadas por la Administración por encontrarse prescritas. Y ello porque considera que al utilizar la expresión "el IVA reclamado por la Administración Tributaria" las sentencias a las que se refiere la Inspección "simplemente quieren referirse a las cuotas de IVA correspondientes a las operaciones descubiertas por los órganos de aplicación de los tributos".

La Sentencia del TJUE de 7-11-2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12, caso Tulic y Plavoin) Señala en su apartado 35 que (el acento es nuestro): "Ahora bien, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, **en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria**, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final".

Y el criterio que declara dicha Sentencia es el siguiente (el acento es nuestro): "La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del impuesto sobre el valor añadido y el vendedor de dicho bien es el deudor del impuesto sobre el valor añadido devengado por la operación gravada, este último impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si **el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria**".

Dicho criterio se mantiene hasta la actualidad, como se recoge en el apartado 25 de la reciente Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 13-01-2022 (asunto C-156/20, Caso Zipvit Ltd).

Por consiguiente, la jurisprudencia del TJUE establece como una de las exigencias para que se pueda entender que el IVA se encuentra en el precio que el vendedor no pueda recuperar del adquirente el impuesto "reclamado/exigido por la Administración".

Por su parte, las SSTs de 19-02-2018 (recs. 192/2016, 195/2016 y 198/2016) fijan la siguiente doctrina:

"QUINTO.- Contenido interpretativo de la sentencia.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede fijar 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».

Luego la referencia que uno de los requisitos para poder entender que el IVA se considere incluido en el precio es que el "IVA reclamado por la Administración" no pueda repercutirse. No se trata, pues, de una simple referencia fortuita o incidental, sino uno de los requisitos que se establece al fijar la doctrina como imprescindibles para que el precio se entienda que incluye el Impuesto. Ninguna de las sentencias señaladas se refiere al fijar el criterio que esté considerando simplemente "operaciones descubiertas", sino a un IVA reclamado por la Administración. Y en el mismo sentido se pronuncia la STS de 27-09-2017 (rec. 194/2016).

La Resolución del TEAR se limita a argumentar que: "La trascendencia práctica de la restricción es de la suficiente entidad como para que, en caso de haber pretendido introducirla, la sentencia la formulara clara y específicamente, cosa que no hace". Ahora bien, el hecho de que las citadas sentencias no señalen de forma específica que la doctrina que fija no se aplica al caso de periodos en los que el derecho a liquidar el IVA ha prescrito se debe simplemente a que este no es el supuesto que se plantea en los casos considerados. Por ello, aunque los pronunciamientos dejan claro que uno de los requisitos es que el vendedor no pueda reclamar al adquirente las cuotas reclamadas por la Administración, no especifica ese supuesto que no se planteaba en el caso concreto. Las

sentencias no entran a considerar cualquier asunto con "trascendencia práctica" que pudiera plantearse en teoría, sino el criterio general de la cuestión concreta que se plantea.

La Resolución del TEAR intenta reforzar su argumento señalando que: "De hecho, ni siquiera repite esa expresión para referirse a las operaciones de las que está tratando". Pero esa afirmación no es correcta. La Sentencia del TJUE de 7-11-2013 señala en su propia declaración que fija su criterio como un requisito para entender que el IVA se encuentra en el precio que no sea posible recuperar el impuesto "reclamado por la Administración".

Y las citadas Sentencias del TS señalan también que (el acento es nuestro): "Ahora bien cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional **no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria**, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final [35 STJUE]".

Asimismo, la STS 19-02-2018 (rec. 192/2016) señala (el acento es nuestro): "Dicho vendedor no tiene la posibilidad de recuperar de la compradora, S..., el **IVA reclamado por la Administración**, al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 89.Tres.2ºLIVA , que impiden la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando: (i) es la Administración tributaria la que pone de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y (ii) la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria."

Luego esa referencia a la reclamación o exigencia del impuesto por parte de la Administración no es una referencia casual, sino que aparece reiterada en la citada jurisprudencia.

Asimismo, las citadas Sentencias argumentan que no puede admitirse que "el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IRPF". Esta diferencia podría surgir cuando la Administración liquida simultáneamente el IVA y el impuesto directo (IRPF o IS). Pero, por los periodos del IVA que se encuentran prescritos no puede existir esa diferencia, dado que no es posible liquidar esos periodos del IVA.

Finalmente, esas sentencias se plantean si la jurisprudencia del TJUE referente al IVA puede aplicarse a los impuestos directos (IRPF e IS). Y concluye que ese criterio incide indirectamente en los impuestos directos en cuanto que la liquidación del IVA tiene incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto directo. Ahora bien, en relación con los periodos en los que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, ya no existe liquidación de IVA que afecte a la determinación de la base del impuesto directo. Por ello, el criterio de la jurisprudencia referente al IVA en relación con periodos prescritos no tendría incidencia en los impuestos directos.

CUARTO.- Entendemos que la interpretación que efectúa la Inspección también se ajusta a lo que dispone la Sentencia del TJUE de 1-07-2021 (asunto C-521/2019).

Entendemos que los argumentos contenidos en la Sentencia del TJUE se refieren al caso en el que las cuotas del IVA no se encuentran prescritas, y solo tienen sentido en relación con dicho supuesto. Así, los motivos que la Sentencia del TJUE en esta materia (neutralidad del impuesto, gravamen solo del consumidor final, y no exigencia en concepto de IVA de un importe superior al percibido por el sujeto pasivo) resultan aplicables a los supuestos en los que la Administración aún puede liquidar y reclamar las cuotas del IVA al vendedor. Pero decaen cuando ya no es posible dicha exigencia.

Uno de los argumentos del TJUE se refiere al principio de neutralidad del IVA y en que este impuesto grava únicamente al consumidor final. En concreto, dicha Sentencia dice que "Cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA y haría recaer una parte de la carga de dicho impuesto sobre un sujeto pasivo, siendo así que el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final..." (párrafo 36).

El principio de neutralidad se puede ver afectado si las cuotas del IVA de las operaciones ocultas no están aún prescritas, pero el vendedor ya no puede recuperarlo del adquirente, dado que el vendedor debería asumir el impuesto, que corresponde al consumidor final, si la Administración le reclama esas cuotas. Es decir, la naturaleza del IVA se podría ver alterada si el vendedor debe ingresar unas cuotas que no ha percibido de los consumidores, y se convertiría en una cuantía a cargo del vendedor, que le sería exigible por la Administración sin poder recuperarla de los adquirentes. Pero, esa alteración no se produce si las cuotas del IVA ya no pueden ser exigidas por la Administración, por encontrarse prescritas. En el caso de periodos en los que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA no se puede plantear esos problemas de vulneración de la neutralidad y de exigencia del impuesto a una persona distinta al consumidor final. Y ello por la sencilla razón de que, en ese caso, la Administración ya no puede exigir a nadie el importe de ese tributo prescrito.

Luego, si la Administración no puede liquidar esos periodos del IVA, no puede verse afectada la neutralidad del IVA, ni gravarse al vendedor con ninguna cuota que corresponda al consumidor final. Por ello, la sentencia del TJUE solo se refiere al caso en el que no ha prescrito el derecho a liquidar el IVA.

Por otra parte, si ya se encontrase prescrito el derecho a liquidar el IVA, el TJUE ya no se podría entrar a considerar la cuestión, dado que no procede que se pronuncie sobre la interpretación que corresponde a la base imponible de un IVA prescrito. Es decir, que el TJUE analiza la base imponible del IVA dado precisamente que no está prescrito el derecho de la Administración a su regularización.

En resumen, la Sentencia del TJUE se refiere al caso en el que la Administración regulariza el IVA, al no encontrarse prescrito, y reclama la cuota correspondiente al vendedor cuando éste ya no puede recuperar esos importes del adquirente, lo que determina que el gravamen de esas operaciones recaiga sobre el vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto neutral que recae sobre el consumo y que debe ser soportado por el consumidor final. Se trata, pues, de una cuestión muy distinta del caso en el que las cuotas del IVA se encuentran ya prescritas, por lo que esos efectos no pueden producirse.

Otro argumento del TJUE es que la Administración no puede percibir mayores importes de IVA que los que recibe el sujeto pasivo. Pero, en los casos que consideramos esto no puede suceder, dado que realmente por esos periodos la Administración no percibe ningún importe.

Asimismo, la Sentencia del TJUE de 1-07-2021 señala que "la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude" (párrafo 39).

Es decir, se entiende que las operaciones ocultas descubiertas por la Inspección incluyen el IVA en el impuesto directo, salvo que el obligado tributario aún pueda repercutir el IVA. Ahora bien, el plantearse la posibilidad de que el vendedor intente repercutir al adquirente el IVA de unas ventas ocultas y fraudulentas solo se concibe si esas cuotas han sido descubiertas por la Inspección y se pueden regularizar. Es decir, que la Sentencia del TJUE está partiendo del supuesto implícito de que las cuotas del IVA no se encuentran prescritas, y que la Administración aún puede reclamar esas cuotas al vendedor.

QUINTO.- En el caso en el que las cuotas del IVA ya no puedan regularizarse por prescripción, lo único que debe considerarse es la normativa de la imposición directa.

En estos casos, no puede existir ninguna discrepancia por parte de la liquidación de la Administración en relación con la valoración de la operación a efectos del IVA y la valoración a efectos del impuesto directo (IS o IRPF), dado que solo se puede liquidar el impuesto directo, al estar prescrito el derecho a regularizar el IVA.

Si ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA de un determinado periodo, esas cuotas que no pueden ser reclamadas por la Administración se convierten en rentas del obligado tributario, y que, como tales, deben ser objeto de tributación, sin que a estos efectos la normativa del IVA pueda suponer ningún supuesto de no sujeción o exención de esas rentas al impuesto directo.

Así, si el vendedor ha percibido realmente un importe supongamos de 1000, no procede considerar que solo debe imputársele un importe de 826, considerando que deben deducirse las 174 unidades restantes. Ahora bien, ningún motivo existe para deducir esas 174 unidades, dado que no se corresponde con ninguna deuda u obligación. Se estaría restando una cuantía que corresponde a una deuda inexistente, dado que no puede ser reclamada por nadie. Ese importe de 174 también constituye renta del vendedor, al tratarse de unos activos que entran en su patrimonio e incrementan su capacidad contributiva.

SEXTO.- El criterio establecido por la Resolución del TEAR de Aragón se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea.

Ya se ha señalado que la interpretación que efectúa dicha Resolución se entiende errónea, puesto que los pronunciamientos del TJUE se refieren a un caso distinto, en el que no se encuentra prescrito y se regulariza el IVA correspondiente, y no al caso en el que la Administración no puede reclamar o exigir el IVA al vendedor por encontrarse prescrito el derecho de esta a liquidar. Además, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se desprende que uno de los requisitos para que se entienda que el IVA se entiende incluido en el precio percibido es que la Administración pueda reclamar esas cuotas y el vendedor ya no pueda recuperar del adquirente esas cuotas que se le exigen. Además, esa interpretación supone que unas rentas efectivamente percibidas por el vendedor en las ventas ocultas no se sometan a tributación en la imposición directa.

Además, entendemos que el criterio del TEAR resultaría gravemente dañosa, dado que supone un tratamiento mejor a quien defrauda y oculta su facturación que a quien declara correctamente. Ese criterio supondría que quien oculta su facturación se le considera como que queda exento de tributación por la renta de un porcentaje que no corresponde a ninguna deuda u obligación, al encontrarse prescrito el derecho de acreedor a su cobro.

Ello supondría, además, un enriquecimiento injusto precisamente de los obligados tributarios que han actuado fraudulentamente. Y, adicionalmente, conllevaría distorsión de la competencia, afectando negativamente a los competidores que han tributado correctamente, dado que el no haber facturado el IVA determina un precio más bajo y una imposición menor. Por ello, la interpretación del TEAR entendemos que supondría que los incumplidores se beneficiarían de su incumplimiento y se pondrían en mejor situación que quienes obedecen la normativa.

En virtud de lo expuesto, se SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

Si se descubren operaciones ocultas no facturadas en las que las partes no han establecido ninguna mención al IVA, se entenderá que las cantidades percibidas por esas operaciones llevan incluido las cuotas de ese impuesto si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

Respecto a las operaciones ocultas descubiertas por la Administración en las que esta no puede reclamar el IVA, por encontrarse prescrito su derecho a la determinación de la deuda tributaria de ese impuesto o por otros motivos, a efectos del impuesto directo no prescrito se considerarán las ventas ocultas por el importe íntegro percibido, sin deducir las cuotas no exigidas del IVA. >>>

Octavo.

El T.E.A.R. de Aragón notificó la interposición del recurso al obligado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuvieran a bien.

Trámite en el que el obligado presentó el 07/06/2023 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

< Primera.- Hemos de señalar que esta cuestión objeto del presente Recurso Extraordinario de Alzada se encuentra pendiente de resolución por el TJUE, en el caso planteado como cuestión prejudicial por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª en los autos de procedimiento ordinario 15782/2018.

No obstante, y para el supuesto de que no se considere el caso de identidad suficiente, aunque esta parte entiende que sí, hemos de analizar la cuestión planteada en el Recurso desde la óptica de que en el presente caso no existe un concierto entre todas las partes intervinientes de forma voluntaria de ocultar el I.V.A.

Es más, esta parte desconoce si los proveedores del sujeto a inspección que suscribe declararon en su día las operaciones que le facturaron o que aparecen reflejadas en relaciones de pagos y gastos y albaranes de entrega de mercancías, soportados en el ejercicio de la actividad objeto de la inspección.

También se desconoce si esos proveedores fueron en su día objeto de inspección y como consecuencia de la misma hicieron los ingresos correspondientes de I.V.A. incluidos en las cantidades abonadas.

Así las cosas, entiende esta parte que las Sentencias tanto del TJUE (desde el criterio establecido por la St. de 7 de noviembre de 2.013, Tulicã y Plavosin,) y las Sentencias del TS, por todas la Sentencia de 19 de Febrero de 2.018, resuelvan la cuestión planteada en el sentido de entender, en aras al principio de neutralidad del I.V.A., que en estas operaciones, ocultas o no, en las que el I.V.A. no aparece desglosado, debe entenderse incluido en el importe total de la operación.

La Sentencia del T.S. de 19 de Febrero de 2.018 realiza esta consideración y estima el Recurso interpuesto por el obligado tributario precisamente para determinar la base imponible del I.R.P.F. en estos casos, (operaciones no declaradas y sin el I.V.A desglosado) sin realizar mención alguna de si la Administración había percibido todo el importe de las operaciones por el I.V.A.

El caso que se analiza en el citado asunto es muy similar al que nos ocupa por lo que pasamos a exponer:

1º.- Al recurrente en el R. de Casación resuelto en la Set. De 19 de Febrero de 2.018 se le hizo en 2.013 acta de disconformidad por el I.R.P.F. de los ejercicios 2.007 a 2.010.

2º.- Al que suscribe se le ha efectuado acta de disconformidad por el I.R.P.F con fecha 2.020 por el I.R.P.F. con relación a los ejercicios 2.014-2.017.

3º.- Es de resaltar que en ambos casos los primeros trimestres del ejercicio 2.007 y 2.013, es factible que cuando se inició la inspección estuviera prescrito del derecho de la Administración para liquidar y percibir el I.V.A.

4º.- Sin embargo, la Sentencia a que nos referimos indica en el fundamento de derecho sexto:

"SEXTO.- Incidencia indirecta de la interpretación del artículo 78.Uno LIVA en la determinación de la base imponible del IRPF

1. Puede no resultar inicialmente explicable el criterio expuesto, sustentando en la doctrina del TJUE, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, en cuanto que entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones. Sin embargo, este Tribunal, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, ha de acoger la doctrina expuesta que se justifica, en relación con el IVA, por la naturaleza específica de este impuesto europeo, regulado en la Directiva IVA, como un impuesto indirecto y general sobre el consumo, multifásico, que grava de manera exactamente proporcional el precio de las operaciones de comercio de bienes y servicios, y de carácter neto en cuanto que lo exigido es la diferencia entre el IVA repercutido por el contribuyente en sus operaciones y el IVA soportado en el coste de sus adquisiciones de bienes y servicios, al gravar el valor añadido en cada operación.

2. Y siendo ello así, la interpretación del 78.Uno LIVA, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IRPF y, en su caso, en las sanciones que se impongan.

3. En efecto, conforme al artículo 6.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el contribuyente, de la que no forma parte el IVA que éste último puede repercutir a sus clientes. No puede admitirse que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, la determinación de ésta a efectos del IRPF se haga, sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste. 4. En otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IRPF y las sanciones derivadas.").

Así las cosas, es de ver que no se realiza distinción alguna entre la base imponible para un impuesto y para otro, abstracción hecha de si la Administración ha podido liquidar o no el I.V.A., y es evidente que el planteamiento deriva de esta cuestión (no poder liquidar algún periodo por el I.V.A. por estar prescrito) pues no tendría sentido alguno que la inspección realizase actas de disconformidad por I.V.A. con una base imponible por un ejercicio y por el mismo ejercicio un acta de disconformidad por I.R.P.F. con otra base imponible diferente.

Así las cosas hemos de considerar resuelto el tema planteado en principio y mientras no se legisle otra cuestión diferente, por la Sentencia que acabamos de exponer.

Segunda. Y no puede ser de otro modo. Por esta cuestión indicábamos al principio que esta parte desconoce si la Administración ha percibido el IVA incluido forzosamente en los gastos que los ingresos supuestamente ocultados han soportado. Es de considerar que sí. Que efectivamente ha sido percibido por la Administración tributaria, sea por declaración de los perceptores o como consecuencia de la inspección realizada a estos mismos perceptores.

Por este motivo, es imposible el planteamiento tan simple que realiza la Administración, pues estaría contabilizando unas cantidades por duplicado. Por este motivo, hemos de señalar que los gastos a tener en cuenta aflorados en ese periodo también deben tener incluido el I.V.A. (abstracción hecha de su percepción o no por la Administración) y en este caso no existe ningún enriquecimiento por parte de ningún sujeto. Veamos un ejemplo:

Tomamos 1.000 de ingresos por el perceptor último, que percibe directamente del consumidor. Supongamos un I.V.A del 10% para simplificar. Los ingresos netos serían 900.

Estos ingresos han tenido unos gastos previos de 600. Con un I.V.A. también del 10%. Los gastos a descontar serían 540. La base imponible resultante serían 360, para el I.R.P.F. (900- 540).

Si el trimestre de I.V.A. no puede ser liquidado por la Admón., por estar prescrito, la Administración dejaría de percibir 40, después de la compensación por el IVA de los gastos.

Pero este hecho no puede permitir a la Administración no considerar el I.V.A de los gastos ni el IVA incluido en la percepción del último consumidor (que es el sujeto destinatario del impuesto) e incrementar la base imponible de IRPF en 100 (si considera los gastos con el IVA incluido) o en 40 (si considera tanto gastos e ingresos como importes totales sin IVA).

Entendemos que para que no exista esta disparidad, y puesto que así lo permite la Jurisprudencia y la legislación de la UE, es el legislador español el que debe arbitrar un método de coincidencia de prescripción entre impuestos tan relacionados como IVA, IRPF e IS, de forma que sus periodos de prescripción por ejercicios coincidan, de forma que no pueda resultar en ningún caso posible interpretar que la base imponible para el IVA sea diferente por unos mismos ingresos en el IS o en el IRPF.

En cualquier caso, esta parte, insiste en que esta cuestión planteada esta resuelta por la Jurisprudencia señalada en la resolución impugnada del TJUE y del TS, en especial la Sentencia de 19 de febrero de 2.018, que hemos analizado anteriormente.

Por lo expuesto,

AL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL SOLICITO Que tenga por presentado este escrito, por evacuado el traslado conferido y por hechas cuantas manifestaciones anteceden, se sirva tenerlo así efectuado, lo admita y acuerde dejar el asunto pendiente hasta la resolución del TJUE de la cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Galicia a que se ha hecho referencia en las alegaciones de este escrito o indique que, en cualquier caso, y de acuerdo con el criterio del TJUE y del TS la base imponible del I.R.P.F. en ningún caso puede ser considerada por los ingresos sometidos al I.V.A., sin tener en cuenta esa inclusión, abstracción hecha de su liquidación o no por la Administración Tributaria, pues así procede todo ello. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

El Director recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el T.E.A.R. de Aragón, cuando dijo que lo procedente era:

<anular dichas liquidaciones para que sean sustituidas por otras en las que la base imponible y la cuota de IVA correspondiente a las operaciones no declaradas (ventas y compras) sean determinadas de igual forma en los periodos impositivos respecto de los cuales prescribió el derecho de la Administración a liquidar el IVA que en los que no se produjo dicha prescripción.>

Porque, a su juicio -del Director-,

< Respecto a las operaciones ocultas descubiertas por la Administración en las que esta no puede reclamar el IVA, por encontrarse prescrito su derecho a la determinación de la deuda tributaria de ese impuesto o por otros motivos, a efectos del impuesto directo no prescrito se considerarán las ventas ocultas por el importe íntegro percibido, sin deducir las cuotas no exigidas del IVA. >

Y este Tribunal Central ya adelanta que no comparte lo que el Director recurrente sostiene.

Tercero.- El consolidado criterio existente sobre cómo regularizar en los casos de "ventas ocultas".

Cuando está comprobando tanto el impuesto directo, ya sea éste el I.R.P.F. o el Impuesto sobre Sociedades (en adelante I. s/ Soc.), como el indirecto -el I.V.A. , y tiene la posibilidad de regularizar ambos (el directo y el indirecto), si la Inspección tributaria encuentra "ventas ocultas" de las que sólo conoce sus importes, y que pueden ser ventas de bienes o de servicios, la cuestión de cómo debe proceder para regularizar esa contingencia en sede de ambos impuestos, y más concretamente, cómo determinar o cuantificar cómo los importes de esas ventas ocultan van a incrementar las B.I.'s de esos dos impuestos, es un tema que, a día de hoy, no ofrece duda alguna, y sobre el que este Tribunal Central tiene una consolidada doctrina, apoyada en sentencias del T.S. e incluso del T.J.U.E.

Así en nuestra resolución de 18/09/2018 (R.G. 8979/2015) dejamos sentado que, según criterio reiterado del TS (STS de 27 de septiembre de 2017, recurso de casación 194/2016, STS de 19 de febrero de 2018, recurso de casación 192/2016 y STS de 12 de marzo de 2018, recurso de casación 166/2016), la base imponible de las ventas ocultas será el precio convenido por las partes menos el IVA que se hubiera debido liquidar: *"No puede admitirse que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, la determinación de ésta a efectos del IRPF se haga, sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste."*

Criterio que reiteramos en la posterior resolución de 20/07/2022 (R.G. 7638/2022) en la que asimismo se invocaba la sentencia del TJUE de fecha 1-07-2021, asunto C-521/2019.

Posterior resolución, ésta de 20/07/2022 (R.G. 7638/2022) con la que desestimamos un recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la A.E.A.T.

Doctrina la expuesta, que es la doctrina que el T.S. había fijado en su sentencia de 19/02/2018, que es una de las que en esas resoluciones citamos, y en la que el T.S. dejó dicho que:

«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.».

Sentencia del T.S. de 19/02/2018 a la que han apelado tanto la Inspección Regional de Aragón para regularizar, como posteriormente el T.E.A.R. para resolver, y más tarde el Director de Inspección en su recurso.

Por tanto, éste es un criterio consolidado, sobre cómo regularizar en tales casos, para cuando se regularizan simultáneamente el impuesto directo (I.R.P.F. o I. s/ Soc./) y el indirecto (I.V.A.).

Cuarto.- Una precisión sobre el alcance de tal criterio.

El expuesto, es un criterio consolidado y diáfano, pero que es válido para los casos a los que alcanza, que son los casos en que:

I.- El obligado regularizado es sujeto pasivo del I.V.A. y se trata de operaciones gravadas por dicho impuesto, o, en palabras del T.S.: «(ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada».

Que es algo que va de suyo, porque si no hay cuotas de IVA, porque, y baste como ejemplos, las ventas las ha realizado un particular, o se trata de operaciones "no sujetas" o "exentas" de I.V.A., no habrá caso, ya que el no existir cuotas de IVA que graven las operaciones no habrá nada que deba ser repartido.

II.- Debe tratarse de operaciones (ventas de bienes o servicios) en las que las partes hayan establecido un precio a secas, o, en palabras del T.S.: «(ii) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA».

Porque si las partes a la operación de que se trate le han atribuido un precio más su cuota de I.V.A., si el vendedor no tributa luego por esa operación ni en su impuesto directo ni en el indirecto, tampoco será preciso hacer reparto alguno, la cuota de IVA (pactada, pagada y no declarada ni autoliquidada) se liquidará en sede del I.V.A., y el precio o principal (pactado, pagado y no declarado ni autoliquidado) se liquidará en sede del impuesto directo que corresponda, y todo ello con total normalidad y sin especialidad ninguna.

III.- El obligado regularizado de que se trate no pueda recuperar de los adquirentes concernidos las cuotas de IVA que la Administración le liquida a él (al obligado regularizado), o, en palabras del T.S.: «(iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria».

Imposibilidad de recuperación de tales cuotas de IVA, que viene establecida en el art. 89.Tres.2º de la Ley 37/1992 del IVA:

"Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando ...

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, ...

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

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."

Una imposibilidad de recuperar las cuotas regularizadas por tal motivo, que ocurrirá prácticamente en todos los supuestos en que las que se regularicen sean cuotas correspondientes a "ventas ocultas" o "en negro".

Aunque, insistimos en la precisión de que la doctrina expuesta sólo es válida para los casos en que el obligado regularizado no pueda recuperar de los adquirentes concernidos las cuotas de IVA que la Administración le liquida a él; porque, si puede hacerlo, si el obligado regularizado puede recuperar de los adquirentes concernidos por las vías que ese art. 89 de la Ley 37/1992 contempla las cuotas de IVA que la Administración le liquida a él, la doctrina expuesta dejará de resultar aplicable.

Si él puede recuperar tales cuotas, y -recuérdese de antes- se trata de operaciones en las que las partes han establecido un precio sin mencionar el I.V.A., los precios percibidos serán, por sus importes íntegros, las cuantías que deberán llevarse a sus B.I.'s tanto del impuesto directo como el I.V.A., y en sede de éste generadoras de unas cuotas de IVA, que él podrá recuperar después de los adquirentes de que se trate.

Pero, el caso que nos ocupa no es de los de los dos párrafos anteriores, sino uno de los usuales en los que la Administración descubre que un obligado ha realizado "ventas ocultas" o "en negro", y le termina imponiendo por ello las sanciones tributarias que le correspondan, lo que le impide recuperar en todo caso las cuotas de IVA que le liquida, como ocurrió en nuestro caso (Antecedente de Hecho cuarto); por lo que la repetida doctrina resulta aquí plenamente de aplicación.

Quinto.- La distinta prescripción de los impuestos directos y del indirecto que gravan unas mismas operaciones, y la situación que ello crea.

Lo que este Tribunal va a exponer en el presente Fundamento de Derecho es una obviedad, si así se quiere ver, pero hay que traerla aquí porque ello constituye el asiento del problema o contingencia que ha dado lugar al presente recurso del Director de Inspección.

Las "ventas ocultas" pueden aparecer en el marco de unas ventas empresariales realizadas por una empresa que puede ser una persona física o una entidad, con lo que las rentas correspondientes a tal actividad empresarial a nivel de impuesto directo podrán estar gravadas: bien por el I.R.P.F., como rendimientos de una

actividad económica, bien por el I. s/ Soc.; mientras que el impuesto indirecto que gravará tales operaciones lo será el I.V.A., ya sea como entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En el I.R.P.F., según el art. 12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), la regla general es que el período impositivo sea el año natural, y que el impuesto se devengue el 31/12 de cada año; y que el plazo de declaración y autoliquidación finalice el 30/06 del año siguiente, plazo fijado cada año por la pertinente O.M. dictada para atender a lo dispuesto en el art. 61.5 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo); mientras que, según el art. 28 de la Ley 27/2014, el I. s/ Soc. se devenga el último día del período impositivo, que lo más usual es que sea el 31/12 de cada año, y su plazo de declaración y autoliquidación finaliza -ex. art. 124.1- a los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Frente a ello, en el I.V.A. el devengo se produce operación por operación (arts. 75 y ss. de la Ley 37/1992), y la obligación de declaración y autoliquidación de las cuotas devengadas, y de la soportadas, en cada período de liquidación se producirá por meses o trimestres (art. 71 del Reglamento del I.V.A., R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre) y su plazo de declaración y autoliquidación finaliza a los 20 días del fin de cada período mensual o trimestral, salvo el del último de cada año, que se alarga hasta el 30 de enero.

Pues bien, si todo eso lo unimos a que, según el art. 66.a) de la LGT, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los cuatro años, y que -ex. art. 67.1ª)- tal plazo comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, resultará indefectiblemente que si la Inspección tributaria abre una comprobación que alcance a los períodos no prescritos más lejanos en el tiempo, siempre se producirá la situación de que habrá operaciones cuyas consecuencias se podrán regularizar en sede del impuesto directo, pero no en el I.V.A., porque éste, como mínimo, habrá empezado a prescribir seis meses antes: el 30/01 en I.V.A, frente al 30/06 en I.R.P.F. y al 25/07 en el I. s/ Soc.

Con lo que siempre habrá algunos períodos de los que las consecuencias de sus operaciones no podrán regularizarse en sede del I.V.A., y en cambio sí que podrán ser objeto de regularización en sede del impuesto directo.

Y esa asincronía es la que en el fondo genera el problema o contingencia causa del recurso del Director de Inspección que nos ocupa.

Sexto.- La cuestión a que alcanza el recurso que nos ocupa, y su solución.

En los Fundamentos de Derecho tercero y cuarto hemos examinado cómo debe proceder la Inspección para regularizar en el extremo aquí relevante las "ventas ocultas", cuando está comprobando tanto el impuesto directo como el indirecto -el I.V.A.-, y tiene la posibilidad de regularizar ambos, que es que, tanto para el impuesto directo como para el I.V.A., la base imponible de las "ventas ocultas" será el precio convenido por las partes menos la cuota de IVA que se hubiera debido liquidar; en suma, que hay que considerar que el precio convenido es "IVA incluido".

Mientras que el Fundamento de Derecho quinto hemos visto cómo, si la Inspección quiere ir a los períodos más alejados en el tiempo, necesariamente habrá siempre algunos períodos de los que las consecuencias de las operaciones realizadas en los mismos no podrán regularizarse en sede del I.V.A., y en cambio sí que podrán ser objeto de regularización en sede del impuesto directo.

Que fue lo que ocurrió en el caso origen del presente recurso, en que mientras que las consecuencias de todas las "ventas ocultas" que el obligado había realizado en el año 2014 podían regularizarse en su I.R.P.F., las consecuencias de tales operaciones en los tres primeros trimestres de aquel año no habían podido regularizarse en su tributación por el I.V.A.

Para tales casos, lo que el Director recurrente propone es que, para los períodos en que puede regularizarse el impuesto directo y el I.V.A., se siga la doctrina repetidamente expuesta del primer párrafo del presente Fundamento de Derecho, en suma, que hay que considerar que el precio convenido es "IVA incluido"; mientras que, para los períodos en que el I.V.A. no pueda regularizarse por estar prescrito, <a efectos del impuesto directo no prescrito se considerarán las ventas ocultas por el importe íntegro percibido, sin deducir las cuotas no exigidas del IVA>, en suma, que hay que considerar que el precio convenido es "más IVA", o con el IVA aparte.

Una doble manera de ver una realidad, que puede ser hasta la misma realidad, que este Tribunal no comparte.

Y para justificar el porqué decimos tal cosa, no hay más que pensar en un obligado que alquila a un tercero una plaza de garaje por una determinada renta de X euros al mes sin hacer mención alguna al I.V.A., y que decide no declarar las consecuencias tributarias de tal operación ni en su I.R.P.F. ni en el I.V.A.; pasan los años, y en agosto de 2024 la Administración le abre una comprobación de todos los períodos de I.R.P.F e I.V.A. no prescritos, que serán el I.R.P.F. de los años del 2020 al 2023, y el I.V.A. del 3T de 2020 al 2T de 2024.

El problema estará en la regularización del I.R.P.F. de 2020.

El criterio inspector conllevaría considerar que el obligado en cuestión habría tenido arrendada la plaza por X euros al mes más IVA de enero a junio de 2020, y por X euros al mes IVA incluido, desde julio a diciembre de ese

año, algo que no resulta congruente, pues **los hechos imponible y las bases imponible deben ser, tienen que ser, y son, los que son, con independencia de que la Administración pueda regularizarlos, o no.**

Y lo que se acaba de exponer es el resultado al que conduce la aplicación de la normativa que hace al caso.

En el Fundamento de Derecho anterior hemos visto que el problema se suscita porque la prescripción del impuesto directo y la del I.V.A. no son coincidentes en el tiempo, pero esa prescripción es la del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, la del art. 66.a) de la LGT.

Esa prescripción es la la del derecho a liquidar, pero no la del derecho a comprobar e investigar, como así lo reconoce ya desde hace muchos años el art. 66.bis.1 LGT:

"Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente."

Derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esa Ley 58/2003, que no prescribe, y de acuerdo con el cual:

"Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley."

Art. 13 LGT citado que dispone:

"Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

Y en los casos como el que aquí nos ocupa, o en el del ejemplo anterior, lo que la Inspección hace, después de haber interpretado la normativa del I.V.A. en los términos expuestos, es calificar -ex. ese art. 13- que las operaciones alcanzadas por tales "ventas ocultas" o tal arriendo no declarado son unas operaciones cuyos importes son IVA incluido.

Una calificación que tiene que ser la misma para todos los períodos a que se extienda la comprobación inspectora, períodos que, como acabamos de exponer, podrán ir más allá de aquéllos respecto de los que pueda liquidar un impuesto u otro o los dos, pues ésta -la de liquidar- es una cuestión distinta de aquélla -la de comprobar-; y calificación que tiene que ser la misma respecto de todos los períodos **porque así lo exigen** una imprescindible coherencia lógica y el principio de seguridad jurídica.

I.- Lo exige una imprescindible coherencia lógica.

La de que "*pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado*" es una expresión del T.C. que incorporó a su sentencia STC 77/1983, de 3 de octubre, y que ha repetido en numerosas sentencias posteriores, como en la mucho más reciente STC 2/2023, de 6 de febrero; y que es una expresión que atiende a la coherencia lógica común, que se transforma en una necesaria coherencia lógica jurídica.

Coherencia lógica jurídica que está ausente cuando el resultado al que se llega en nuestro ejemplo es que siendo el mismo arrendador, el mismo arrendatario y el mismo contrato con las mismas convenciones, la misma plaza de garaje habría estado arrendada de enero a junio de 2020 por X euros al mes más IVA, y por X euros al mes IVA incluido desde julio a diciembre de ese año; y asimismo, con la postura del Director recurrente, en los meses de enero a junio de 2024, con la comprobación del I.V.A. abierta pero no la de I.R.P.F., la Inspección tendría que liquidar considerando que la plaza habría vuelto a estar arrendada por X euros al mes más IVA.

II.- Y lo exige el principio de seguridad jurídica.

Un principio, el de seguridad jurídica, que se dañaría si lo que un obligado debe como cuota a pagar a Hacienda respecto de un determinado tributo directo, dependiera de que la Inspección inicie la correspondiente comprobación del mismo unos meses antes o unos meses después.

O, visto desde otro punto de vista, una falta de seguridad jurídica de los obligados tributarios, que no iban a poder saber nunca con "certeza" qué concreta calificación iba a recibir una determinada operación.

Y el de "seguridad jurídica", es uno de los principios jurídicos generales de los que garantiza el art. 9.3 de nuestra Constitución:

"3. **La Constitución garantiza** el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, **la seguridad jurídica**, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos"

Un principio tan importante, que para atenderlo, y ello está unánimemente aceptado y el legislador así lo ha dispuesto, llega a sacrificarse el principio de "justicia tributaria" del art. 31.1 la Constitución, cuando haya transcurrido el plazo marcado por la ley sin que la Administración haya hecho uso de su derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Al final de su recurso. el Director de inspección plantea varias disfunciones e iniquidades que se pondrían de manifiesto de no seguirse el criterio que él patrocina:

< SEXTO.- El criterio establecido por la Resolución del TEAR de Aragón se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea.

... Además, esa interpretación supone que unas rentas efectivamente percibidas por el vendedor en las ventas ocultas no se sometan a tributación en la imposición directa.

Además, entendemos que el criterio del TEAR resultaría gravemente dañosa, dado que supone un tratamiento mejor a quien defrauda y oculta su facturación que a quien declara correctamente. Ese criterio supondría que quien oculta su facturación se le considera como que queda exento de tributación por la renta de un porcentaje que no corresponde a ninguna deuda u obligación, al encontrarse prescrito el derecho de acreedor a su cobro.

Ello supondría, además, un enriquecimiento injusto precisamente de los obligados tributarios que han actuado fraudulentamente. Y, adicionalmente, conllevaría distorsión de la competencia, afectando negativamente a los competidores que han tributado correctamente, dado que el no haber facturado el IVA determina un precio más bajo y una imposición menor. Por ello, la interpretación del TEAR entendemos que supondría que los incumplidores se beneficiarían de su incumplimiento y se pondrían en mejor situación que quienes obedecen la normativa. >

A lo que el Director recurrente se refiere resulta diáfano: con la doctrina de los Fundamentos de Derecho segundo y tercero, de que hay que considerar que los precios de las "ventas ocultas" son IVA incluido, las cuotas de IVA correspondientes a los períodos en que el I.V.A. no puede regularizarse por estar prescrito, que serán unas cuotas que el obligado las habrá cobrado de sus compradores, el obligado las habrá hecho suyas, y no tributará por ellas, porque a la B.I. de su impuesto directo se llevarán sólo los precios netos de tales operaciones, que son los precios cobrados menos las cuotas de IVA que se hubieran debido liquidar.

Pues bien, lo que el Director recurrente expresa en esas objeciones es así, como él lo dice; sin embargo, tales objeciones no considera este Tribunal que puedan llevarle a compartir su criterio, y ello porque en último caso, todas esas disfunciones e iniquidades traen causa de la prescripción del derecho de la Administración para determinar mediante la oportuna liquidación (art. 66.a de la LGT) la deuda tributaria del obligado por el I.V.A.; una prescripción que, ya lo hemos dicho anteriormente, sirve y tiene como causa última a la seguridad jurídica; y una prescripción que, para servir a ésta, a la seguridad jurídica, orilla incluso la "justicia tributaria", hasta el punto de que permite que un obligado haga suyas unas cuotas de IVA que tendría que haber ingresado al Tesoro. Pero eso es algo que es sabido y aceptado por el legislador, y respaldado por nuestra norma constitucional.

Por todo ello,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT).

ACUERDA

DESESTIMARLO y fijar criterio en el sentido siguiente:

Cuando en unas actuaciones cuyo alcance comprenda el impuesto directo (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades) y el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Administración tributaria acredite la existencia de operaciones ocultas (no declaradas) en las que las partes no han establecido ninguna mención al IVA, la calificación que el órgano competente haga sobre que los importes de las respectivas operaciones son con IVA incluido, o de que no es así, deberá ser la misma para todas las operaciones concernidas, siempre que se trate de operaciones homogéneas o similares, y ello con independencia de que no pueda liquidar y regularizar algunos períodos del IVA por haber mediado la prescripción.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas