

**Referencia: NFJ069770**

**TRIBUNAL SUPREMO**

*Sentencia 245/2018, de 19 de febrero de 2018*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 195/2016*

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación.** *Operaciones ocultas no facturadas. Procedimiento sancionador. Base de la sanción, IVA incluido.* La aplicación de la doctrina establecida por la STJUE, de 7 de noviembre de 2013, asuntos núms. C-249/12 y C-250/12 (acumulados) ([NFJ052522](#)), en el sentido de que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas, no está condicionada a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata, ni a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA, ni al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor. 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 esa STJUE, tienen como límite el respeto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, y que resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren aquellas circunstancias [Vid., STS, de 27 de septiembre de 2017, recurso n.º 194/2016 ([NFJ068186](#))].

Así las cosas, procede fijar la interpretación del art. 78.Uno Ley 37/1992 (Ley IVA), en conexión con los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), en el sentido de 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.

Conforme a todo ello, las liquidaciones deben ser corregidas en cuanto para determinar la base imponible del IVA derivada de las ventas ocultas no se dedujo el importe correspondiente a las cuotas que debieron repercutirse, que conforme a la doctrina del TJUE ha de entenderse incluido en el montante de la operación. Lo mismo vale para la base sobre la que se determina la cuantía de la multa por la comisión de una infracción tributaria grave en relación con el repetido tributo.

[Vid., ATS, de 15 de marzo de 2017, recurso n.º 195/2016 ([NFJ066725](#)), que admite el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), arts. 78 y 89.](#)

[Directiva 2006/112/CE del Consejo \(Sistema Común del IVA\), arts. 73 y 78.](#)

**PONENTE:**

*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

### **TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 245/2018

Fecha de sentencia: 19/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 195/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 195/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 245/2018

Excmos. Sres.

D Jose Diaz Delgado, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 19 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 195/2016 interpuesto por el procurador de los tribunales don Jorge Laguna Alonso, en nombre y representación de PESQUERA SAN MAURO,

S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sección Cuarta) de fecha 11 de octubre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 15733/2015, sobre liquidaciones por impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2008 a 2010 e imposición de sanciones por infracciones tributarias; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó sentencia el 11 de octubre de 2016, en el procedimiento ordinario núm. 15733/2015, cuyo fallo era del siguiente tenor literal:

" Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Pesquera San Mauro, S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de julio de 2015, dictado en las reclamaciones 54/1461/2013 y 54/1491/2013, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, segundo trimestre de 2008 a cuarto trimestre de 2010 y sanciones dimanantes de éstas. Con imposición de costas a la parte demandada".

#### **Segundo.**

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de "PESQUERA SAN MAURO, S.A." se preparó recurso de casación, mediante escrito presentado el 4 de noviembre de 2016.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los siguientes preceptos: a) El artículo 150 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 66.a) de la misma Ley; b) El artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), 137.2 de la Ley 30/1992 (LRJ y PAC) y las sentencias de esta Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016 (casación para la unificación de doctrina 1287/2015), 1 de julio de 2010 (casación 8376/2004) y 30 de noviembre de 2009 (casación 7440/2003), y la sentencia de la Sección Séptima de la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996 (casación 8100/1994); c) El artículo 14.1 Y 2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA), en conexión con el artículo 11.1 LOPJ, y las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2003, 30 de octubre de 2008, 25 de junio 2009, 23 de abril de 2010, 24 de abril de 2010, 30 de septiembre de 2010 y 22 de noviembre de 2010; d) El artículo 18.2 de la Constitución Española (CE) en relación con el artículo 11.1 LOPJ; e) El artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero (LEC), en relación con el artículo 24.1 CE.; f) El artículo 14 CE; g) El artículo 53 LGT; h) El artículo 1228 del Código Civil (CC); j) El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Tras señalar que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal, sostiene que las infracciones denunciadas presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

a) Respecto de la infracción del artículo 150.1 LGT, en relación con el artículo 66.a) de la misma Ley, sostiene la conveniencia de que el Tribunal Supremo establezca jurisprudencia que declare que el comienzo de las actuaciones inspectoras es el de su comienzo real.

b) En cuanto a la infracción de los artículos 10.2 LOPJ Y 137.2 LRJ y PAC, considera conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre el principio de prejudicialidad penal y declare que la Administración tributaria debe abstenerse de liquidar si sobre los mismos hechos está pendiente una sentencia penal firme, incumbiendo, entonces, únicamente al Tribunal de lo contencioso-administrativo determinar si se trata de los mismos hechos.

c) En cuanto a las infracciones de los artículos 14.1 y 14.2 LJCA, en relación con el artículo 11.1 LOPJ y la jurisprudencia que cita, el interés casacional es el que se contempla en la letra c) del artículo 88.2 LJCA, por ser cada vez más frecuente que los órganos de la Administración tributaria

inicien sus actuaciones personándose sin autorización judicial en el domicilio de los obligados tributarios.

d) Respecto de la infracción del artículo 18.2 CE , mantiene la necesidad de formación de jurisprudencia sobre los supuestos en los que la Inspección, provista de auto judicial para la entrada en el domicilio de una empresa, que le autoriza a la comprobación de los impuestos debidos por esa empresa, descubre documentos de otros sujetos pasivos, los cuales pretende utilizar para regularizar sus impuestos, y debe informar al juez de dicho descubrimiento.

e) Defiende que el interés casacional de la infracción del artículo 218 LEC , en relación con el artículo 24.1 CE deriva de que el poder judicial es un poder del Estado, que se expresa mediante sentencias que deben ser motivadas de una manera lógica.

f) Trata de justificar el interés casacional en la infracción del artículo 14 CE aludiendo a la confianza de los ciudadanos en que los órganos del Poder Judicial examinan y tratan de manera igual los asuntos sobre los que se pronuncian.

g) En relación con la infracción del artículo 53 LGT , aduce que la determinación de la base imponible, en cuanto expresión de la capacidad económica de los contribuyentes, resulta fundamental; especialmente, en el caso de los impuestos que gravan la renta.

h) El artículo 1228 CC establece un principio básico en materia de prueba, cuya inobservancia puede producir el resultado de dar por bueno lo que no es cierto.

i) Finalmente, en lo que atañe a la infracción del artículo 78.Uno LIVA , razona que la sentencia recurrida interpreta la norma reguladora de la base imponible del IVA en sentido diferente a como deriva de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 7 de noviembre de 2013, Tulicä y Plavoin , cuando interpreta 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 (DOUE de 11 de diciembre de 2006, Serie L, número 247, página1), lo que determina la presencia de las circunstancias de interés casacional de los apartados a ) y f) del artículo 88.2 LJCA . Añade, además, que el asunto afecta a gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ], ya que en la práctica es frecuente que la Inspección de los Tributos descubra cantidades recibidas por las empresas sin haber repercutido el IVA; de manera que debe aclararse cual es en tales casos la base imponible: la cantidad recibida o el resultado de dividirla por uno más el tipo de gravamen correspondiente.

### **Tercero.**

Por auto de 15 de marzo de 2017, la Sección Primera de esta Sala apreció interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la última de las denunciadas. Esto es, en la infracción del artículo 78.Uno LIVA , por concurrir la circunstancia del artículo 88.2.f) LJCA , lo que supuso la admisión del recurso de casación preparado y la necesidad de precisar la cuestión con interés casacional y de identificar la norma o normas jurídicas que, en principio, habían de ser objeto de interpretación [ artículo 90, apartados 3.a ) y 4 LJCA ], lo que se hizo en la propia resolución en los siguientes términos:

"[...] La cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia consiste en: Determinar si el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulicä y Plavoin , asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 , en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes el impuesto sobre el valor añadido, a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto".

### **Cuarto.**

La representación procesal de PESQUERA SAN MAURO, S.L. ha interpuesto el recurso de casación con la siguiente pretensión:

"[...]2. Que se anule la sentencia del TSJ impugnada, así como la liquidación de que trae causa y la sanción, y se declare que el artículo 78.Uno de la Ley del IVA debe 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 impuesto debe considerarse ya incluido en el precio, si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria".

#### **Quinto.**

El Abogado del Estado, mediante escrito fechado el 8 de junio de 2017, formalizó su oposición al recurso de casación interesando sentencia desestimatoria que confirme la recurrida.

#### **Sexto.**

Por providencia de esta Sección se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Jesus Cudero Blas y se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del 13 de febrero de 2018, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó el asunto con el resultado que se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto del recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo .*

**1.** El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 11 de octubre de 2016, en el procedimiento ordinario núm. 15733/2015, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , desestimatoria del recurso jurisdiccional deducido.

En dicho recurso contencioso-administrativo se pretendió la anulación de la resolución del TEAR de Galicia, de 30 de julio de 2015, que desestimó las reclamaciones dirigidas contra liquidaciones del IVA (segundo trimestre de 2008 a cuarto trimestre de 2010) practicadas a PESQUERA SAN MAURO, S.L., y el correspondiente acto sancionador.

**2.** Frente a dicha sentencia, PESQUERA SAN MAURO, S.L. preparó recurso de casación denunciando las infracciones jurídicas mencionadas en los antecedentes de hecho, de las que la Sección Primera de esta Sala, en el auto de admisión, consideró que sólo reunía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la última de ellas, relativa al artículo 78.Uno LIVA , concretando la cuestión con tal interés -como dijimos- la consistente en 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 (Directiva IVA) y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavo<sup>o</sup>in , en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes el impuesto sobre el valor añadido, a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto.

**3.** Sobre la única eventual infracción legal, respecto de la que la Sección primera ha encontrado relevancia o interés casacional objetivo, la sentencia impugnada, en su fundamento jurídico cuarto, último párrafo, se limita a señalar textualmente lo siguiente:

"Tampouco podemos admitir que as vendas contabilizadas en B- feitas de común acordo entre a Cooperativa e os pesqueiros- deban entenderse realizadas co IVE (incluido dentro do prezo total) ós efectos de permitirla deducción/compensación e incluílo seu importe das declaracións do I.sociedades/IRPF. Non estarmos no suposto contemplado nas sentenzas do TSXUE- resolve supostos de compras legais nas que non se diferencia o prezo e os impostos- senon ante vendas ocultas, nas que a vontade das partes foi realizarlas ó marxe da legalidade tributaria e, por tanto, excluílas da carga do IVE; carga tributaria que agora no pode xogar no seu beneficio".

La tesis de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Galicia es, en definitiva, que cuando se trata de ventas contabilizadas en B, situadas al margen de la legalidad tributaria por voluntad de las partes, no se entiende incluido en el precio de dichas ventas el IVA, que permita su deducción o compensación. Y que la doctrina del TJUE, invocada por la demandante, no resultaba aplicable al caso sobre el que decide porque se refería a compraventas legales.

Por consiguiente, según este criterio, sería necesario diferenciar entre ventas correctamente contabilizadas, en las que, conforme a la doctrina del TJUE, habría de entenderse

incluido en el precio el IVA, y ventas sustraídas a la legalidad tributaria en las que no procede tal inclusión.

**4.** Esta cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en la sentencia de 27 de septiembre de 2017 (RCA/194/2016 ; ES:TS:2017:3451) en un asunto sustancialmente idéntico - aunque referido al impuesto sobre sociedades- en el que las partes han formulado alegaciones de igual contenido que las aquí presentadas. También la hemos abordado en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 198/2016 . Bastará, por tanto, con reiterar ahora los mismos argumentos que allí expusimos, adaptados -lógicamente- al supuesto de hecho aquí analizado.

**Segundo.** *La doctrina del TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavopin .*

**1.** De los artículos 1, apartado 2 , y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de dicho impuesto consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos, y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a, de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base [apartado 32].

**2.** Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA , la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos [véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, apartado 13; EU:C:1981:38 ), y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest ( C-621/10 y C-129/11 , apartado 43; EU:C:2012:248 )] [apartado 33].

**3.** Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final [véase, en particular, la sentencia Elida Gibbs , 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].

**4.** 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 [apartado 35].

**5.** Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo [véanse, en particular, las sentencias Elida Gibbs , antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths ( C-330/95 , apartado 15; EU:C:1997:339 ), así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest , antes citada, apartado 44) [apartado 36].

**6.** En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien [apartado 37].

**7.** Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos [apartado 38].

**8.** Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si el Derecho propio ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria. Y si de esta comprobación resulta que tal recuperación no es posible, ha de concluirse que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de

determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas [apartados 39, 40 y 43].

**Tercero.** *Aplicación de la anterior doctrina al caso controvertido*

1. En las compraventas a que se refiere la liquidación originariamente impugnada no se hizo mención del IVA, y el recurrente, como vendedor de la mercancía, resultaba deudor del IVA devengado por dichas operaciones.

2. Dicho vendedor no tiene la posibilidad de recuperar de la compradora, Sociedad Cooperativa del Mar San Miguel, el IVA reclamado por la Administración, al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 89.Tres.2º LIVA 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.

**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, Tulică y Plavopîn*

1. La aplicación de la doctrina establecida por dicha sentencia del TJUE no está condicionada ni a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata; ni a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA; ni 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, «[s]in 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 final (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 respecto al sistema y principio básico de dicho impuesto que consiste en que grave al consumidor, y que 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 esta sentencia*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA , estamos en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, a cuyo efecto 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».

**Sexto.** *Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso*

**1.** La Sociedad Cooperativa Gallega del Mar de San Miguel fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria y como resultado de las mismas se instruyeron actas incrementando la base imponible en concepto de ventas ocultas (ventas no contabilizadas ni declaradas) que tienen su origen en compras ocultas (no contabilizadas ni declaradas) efectuadas por la Cooperativa a distintos armadores, socios o no socios.

**2.** Dentro de estos armadores que vendieron sus capturas a través de la Sociedad Cooperativa Gallega del Mar San Miguel, no declarando a la Hacienda Pública parte de dichas ventas ni reflejándolas en su contabilidad, se encontraba la sociedad recurrente en casación, dando lugar a la consiguiente regularización del IVA del segundo trimestre de 2008 al último trimestre de 2010.

**3.** Dichas liquidaciones se giraron tomando en consideración para la determinación de la base imponible del IVA el importe bruto de aquellas ventas ocultas.

**4.** Conforme a lo razonamientos expuestos, las liquidaciones deben ser corregidas en cuanto para determinar la base imponible del IVA, derivadas de las ventas ocultas, no se dedujo el importe correspondientes a las cuotas que debieron repercutirse, que conforme a la doctrina del TJUE ha de entenderse incluidas en el montante de la operación. Lo mismo vale para la base sobre la que se determina la cuantía de la multa por la comisión de una infracción tributaria grave en relación con el repetido tributo.

**5.** 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.

#### **Séptimo. Costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación. Igual pronunciamiento corresponde realizar sobre las costas de la instancia, a la vista del artículo 139.1 LJCA .

### **FALLO**

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

#### **Primero.**

Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

#### **Segundo.**

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de PESQUERA SAN MAURO, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 11 de octubre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 15733/2015, sobre liquidaciones por impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2008 a 2010 e imposición de sanciones por infracciones tributarias, sentencia que se casa y anula únicamente en cuanto no declara la procedencia de dejar sin efecto las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas incluía las cuotas del impuesto sobre el valor añadido.

#### **Tercero.**

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de PESQUERA SAN MAURO, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 30 de julio de 2015, en las reclamaciones acumuladas 54/1461/2013 y 54/1491/2013, que, respectivamente, confirmaron liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido de los periodos segundo trimestre de 2008 a cuarto trimestre de 2010 y las correspondientes sanciones por infracciones tributarias, actos administrativos que anulamos



reconociendo el derecho del demandante a que en esas liquidaciones y sanciones se tenga en cuenta que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del impuesto sobre el valor añadido devengado, incluía dicho impuesto.

**Cuarto.**

No hacer una expresa condena sobre las costas causadas en la instancia y en esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.