

# **Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude**

**César García Novoa**

**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
de Santiago de Compostela**

I. Introducción. La motivación antifraude de la reforma. El problema de las cadenas de fraude en el IVA. ....	1
II. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes y servicios con precio notoriamente anómalo. ....	5
III. La nueva regulación del autoconsumo de servicios. ....	16
IV. Las operaciones vinculadas en el IVA. ....	21
IV.1. Introducción y fundamento de esta reforma. Supuestos en que procede la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA. ....	21
IV.2. La determinación del valor de mercado en las operaciones vinculadas en el IVA. ....	27
IV. Los Grupos de Sociedades en el IVA. ....	31
IV.1. Los grupos en el IVA en la modalidad de agregación ....	34
IV.2. Los grupos en el IVA en la modalidad de consolidación. ....	39
V. El contenido de la Disposición Adicional Sexta de la Ley 36/2006. ....	42

## **I. Introducción. La motivación antifraude de la reforma. El problema de las cadenas de fraude en el IVA.**

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuyo antecedente inmediato fue el Plan de Prevención del Fraude de 29 de noviembre de 2004 aprobado en el Consejo de Ministros de 10 de marzo de 2006, incluye una serie de disposiciones referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ya el Plan de Prevención del Fraude había dedicado una gran parte de su texto a los supuestos de fraude referidos a este impuesto y en especial, a los fraudes relativos a operaciones intracomunitarias. En dicho Plan se describen con todo lujo de detalles, las operaciones denominadas *fraudes carrusel*, en las que una empresa *missing trader* adquiere bienes

procedentes de una entrega intracomunitaria y los transmite para luego desaparecer, sin declarar la adquisición intracomunitaria ni ingresar el IVA correspondiente a la repercusión por la entrega interna. El Plan de Prevención del Fraude hacía mención a los sectores económicos en los que se han dado este tipo de fraudes con más habitualidad y proponía una serie de medidas<sup>1</sup>.

Es evidente que, por su importancia en el conjunto del sistema fiscal y por su potencialidad recaudatoria, la elusión fiscal en el campo del IVA preocupa mucho en los últimos tiempos. Sin embargo, es un fraude que hay que afrontarlo teniendo en cuenta ciertas peculiaridades de este impuesto.

Hay que tener en cuenta que todas las modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido aparecen condicionadas por la circunstancia de que estamos ante un impuesto fuertemente armonizado, donde el Derecho Comunitario, a través de la regla de primacía y efecto directo, tiene un peso fundamental. El Derecho Derivado Comunitario en materia de IVA viene representado, fundamentalmente, por la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva, que ha sido objeto de refundición por la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre y por la Octava Directiva 79/1072/CEE, modalidades de devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. Y la Sexta Directiva, a la hora de enfrentar el fraude en el IVA incluye una previsión específica en su art. 27 que habilita a los Estados miembros para luchar contra los supuestos de fraude o evasión y, según la cual, el Consejo de la Unión Europea puede autorizar a cualquier Estado que lo solicite a que establezca medidas de inaplicación de la Sexta Directiva “en orden a simplificar la percepción del impuestos o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”. Aunque se ha defendido que este sería el cauce preferente para hacer frente al fraude en el IVA y que, por tanto, un principio general de prohibición de prácticas abusivas no resultaría coherente con esta previsión, lo cierto es que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), a través de la sentencia *Halifax*, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02) ha admitido que este art. 27 sólo tiene sentido cuando un determinado fraude o evasión no puede ser atajado mediante la interpretación de la norma, y que es posible implementar una interpretación teleológica como instrumento contra el abuso en el IVA, como veremos a continuación.

---

<sup>1</sup> .- PUEBLA AGRAMUNT, N., “El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena”, *Temas Tributarios de Actualidad*, números 1-3, enero, 2006, pags. 16 a 17.

Por tanto, para atajar esta vía de fraude, la Ley 36/2006 opta por introducir un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes y servicios con precio notoriamente anómalo, cuando los mismos debieron presumir que el IVA repercutido no se iba a ingresar. En concreto, se añade un nuevo apartado 5, al artículo 87 de la ley 37/1992 del IVA. Así se declara responsables subsidiarios a aquellos destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales, *que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso*. Se aclara en el párrafo segundo, que se debía razonablemente presumir que el IVA no ha sido objeto de declaración o ingreso *cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo* y, a continuación (en una verdadera concatenación de aclaraciones sucesivas de conceptos completamente indeterminados), se entiende por precio notoriamente anómalo *el que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos*, sin que un precio pueda resultar ser completamente anómalo por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto. Estos es, una sucesión de indeterminaciones normativas que la ley pretende ir aclarando una tras otras, como muestra de una pésima técnica legislativa.

Por si fuera poco, y en tanto hay que proceder a efectuar una valoración como es la determinación de cuándo el precio de la operación resulta notoriamente anómalo, se dice que *la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada*, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

En cualquier caso, el presupuesto de este ejemplo de responsabilidad subsidiaria, que responde al arquetipo del artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, 3, es que la Administración haya verificado la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

Pues bien, no creemos exagerar si afirmamos que la introducción de este nuevo supuesto de responsabilidad es la novedad más polémica de todas las que contempla la Ley de Prevención del Fraude. Muestra de ello han sido las críticas que ha recibido,

que han hecho que se pretendiese eliminar vía enmienda, en el Senado (BOCG 19 octubre 2006, Serie A, núm 81, 15, pag. 230), este supuesto de responsabilidad del proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Pero, en fase de aprobación definitiva del Proyecto de Ley, el Pleno del Congreso de los Diputados con fecha 2 de noviembre de 2006, rechazó finalmente tal enmienda.

En cualquier caso, la razón última de la proliferación de fraudes en cadena en el IVA en las denominadas operaciones intracomunitarias radica en la subsistencia del régimen transitorio del IVA intracomunitario en la Unión Europea. Recordemos que el Plan *Cockfield*, propuesto en 1989 como vía para avanzar hacia el *sistema definitivo*, pretendía que a partir del 1 de enero de 1997 se implantase un régimen de IVA comunitario basado en una generalización de la tributación en origen, cuya instauración tendría lugar a medio plazo con un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las Administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude. La evolución del régimen transitorio se ha paralizado ante la actitud reticente de los Estados miembros a todo lo que suponga cesión de soberanía fiscal y además se ha revelado como un auténtico caldo de cultivo del fraude. Recordemos que una de las consecuencias del sistema *transitorio* es que se mantiene el principio de tributación en destino, si bien trasladando los controles sobre el IVA desde la frontera al interior de los Estados, a través de ese sucedáneo de las importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas intracomunitarias”.

Pero, lo cierto, es que la Administración tributaria española poco puede influir en una situación que ha de ser resuelta a nivel comunitario<sup>2</sup>. Solamente proponer en los organismos comunitarios que se ponga fin al sistema transitorio o cooperar en la implantación de un sistema de inversión del sujeto pasivo, para que declare el IVA devengado el adquirente –empresario o profesional- en su autoliquidación, en lugar del proveedor a través de la repercusión<sup>3</sup>.

Simplemente, la Ley 36/2006 incluye, como respuesta a esta situación de fraude en las operaciones intracomunitarias, un nuevo supuesto de responsabilidad a cargo del adquirente de bienes, por el IVA supuestamente no ingresado por el transmitente

---

<sup>2</sup> .- PUEBLA AGRAMUNT, N., “El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena”, op. cit., pags. 17 a 19.

<sup>3</sup> .- PUEBLA AGRAMUNT, N., “Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA”, *Quincena Fiscal, Aranzadi*, nº 3, 2007, pag. 3.

cuando las circunstancias permite inferir que tales bienes se han adquirido en el seno de una *cadena de fraude*.

Este nuevo supuesto de responsabilidad es la única medida relativa al IVA que podemos catalogar como una auténtica *medida antifraude*. Pero no es la única previsión que afecta a este impuesto en la Ley 36/2006. Esta norma incluye otros aspectos novedosos referidos al IVA y que tienen gran importancia; por ejemplo, un nuevo régimen de tributación consolidada en el impuesto y una nueva regulación de las operaciones vinculadas en el IVA.

A estas novedades vamos a referirnos a continuación.

## **II. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes y servicios con precio notoriamente anómalo.**

La novedad más llamativa y criticable de esta Ley 36/2006, es la previsión de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en la persona del adquirente, que intervenga en una cadena de fraude carrusel. Es verdad que medidas semejantes se han introducido o se han intentado introducir en 2003 en Reino Unido y en 2005 en Portugal e Italia, con resultado desigual. La Ley 36/2006 lo hace a través de un nuevo artículo 87, cinco de la Ley del IVA, que añade un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que se tramitará, como señala la propia norma, según las reglas del artículo 41, 5 de la LGT de 2003.

Téngase en cuenta que este precepto exige acto administrativo de derivación de responsabilidad y declaración de fallido del obligado principal, que será el empresario o profesional contribuyente por el IVA. No obstante, surgen dudas acerca de si la Administración se decantará finalmente por respetar siempre estos trámites procedimentales, en la medida en que La Ley de Prevención del Fraude establece que para exigir esta responsabilidad subsidiaria bastará que se constate la existencia de un impuesto repercutido “no declarado o ingresado”.

Según la Ley 36/2006 de Reforma, se añade un nuevo apartado cinco al artículo 87, con la siguiente redacción: “serán responsables subsidiarios de la cuota tributaria correspondiente a las operaciones gravadas que haya de satisfacer el sujeto pasivo aquellos destinatarios de las mismas que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido por el empresario o profesional que las realiza, o por

cualquiera de los que efectúen la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso”.

Se dispone, en su párrafo segundo, que “a estos efectos, se considerará que el destinatario de las operaciones mencionadas en el número anterior debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, haya obtenido en la operación sujeta a gravamen un provecho extraordinario”.

Se añade que “en particular, se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un provecho extraordinario cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares”.

Por último, para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo la Administración tributaria estudiará la documentación aportada por el destinatario y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de la realización de la operación. No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos del impago del tributo. Se señala, finalmente, que recae en la Administración la prueba de la existencia de un impuesto repercutido que no ha sido objeto de declaración e ingreso. Esta disposición recoge algo que empieza a ser habitual en el ámbito de la Unión Europea; el intento de reaccionar frente a los fraudes *carrusel* propiciados por la existencia de un mercado único sin fronteras comerciales pero con tributación en destino para las adquisiciones intracomunitarias.

Hay que decir que el TJCE, a través de la citada sentencia *Halifax* ha admitido que es posible hablar de fraude y abuso en el IVA y que esta calificación como tal dependerá de la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por la Sexta Directiva, que se determinará a través de una interpretación teleológica<sup>4</sup>. Una ventaja de este tipo sería la obtención de una factura válida por un adquirente que le permite consignar como deducible el IVA soportado en su compra, pero que no fue

---

<sup>4</sup> .-VICTORIA SANCHEZ, a., “El concepto de abuso de Derecho en el ámbito del IVA. El caso *Halifax*”, *Fiscal Mes a Mes*, nº 124, diciembre 2006, pag. 45.

ingresado por el *missing*<sup>5</sup>, pero siempre que el sujeto pasivo participase en esta ventaja en connivencia con los demás participantes en la cadena.

Para hacer frente a estas conductas abusivas y fraudulentas se ha barajado una primera opción en la Unión Europea: la posibilidad de implementar una limitación a la deducción del IVA del adquirente intracomunitario, cuando éste integre una cadena de comercialización donde existe un operador incumplidor que devenga el IVA y no lo ingresa. Esta consecuencia, consistente en impedir la deducción del IVA soportado se encontraba también en el Plan de Prevención del Fraude. Así, la sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006, que resuelve los asuntos acumulados *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) y *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ya plantean la situación muy habitual en sectores como la informática o la telefonía móvil, en la que una empresa de un país de la Unión europea vende a otra empresa de otro país, lo que constituye una adquisición intracomunitaria gravada y con derecho a deducción; se obtiene la deducción del IVA y la empresa desaparece antes de abonar el IVA devengado. Posteriormente, el bien acaba siendo exportado y el exportador obtiene toda la deducción de IVA. En concreto, el *VAT and Duties Tribunal de London*, mediante resolución de 23 de mayo de 2003, había entendido que estas operaciones no estaban comprendidas en el ámbito del IVA y que el operador que había revendido los bienes adquiridos a sociedades establecidas fuera del Reino Unido no tenía derecho a deducción del IVA soportado en tanto hubiera intervenido en la cadena de entregas un operador que utiliza un número de identificación usurpado.

El Tribunal entiende que la posible restricción del derecho a la deducción del IVA por la concurrencia de una actitud fraudulenta en quien pretende tal deducción sólo puede “ser apreciada en relación con la operación específica en la que ese operador intervino”, es decir, sólo puede concebirse a partir de cada “operación” configurada aisladamente. Al margen de que se trate de operaciones que carecen de sustancia y que no se inscriben en el marco de una actividad económica (que podrían ser *abusivas* al amparo de la *doctrina Halifax*), cada operación debe analizarse por separado y no puede negarse el derecho a la deducción del IVA soportado a quine no conoce ni puede conocer el fraude en fases precedentes de la cadena de producción y comercialización. Y, desde luego, la participación en una cadena fraudulenta no es motivo suficiente para excluir el derecho a la deducción del IVA cuando se trata de operaciones de las que el

---

<sup>5</sup> .-PUEBLA AGRAMUNT, N., “Estrategias de lucha contra los fraudes del IVA”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2007, pag. 4.

sujeto no tuvo conocimiento o de actos e intenciones fraudulentas de otros intervinientes de la cadena. Y desde luego, tampoco cabe entender que se trata de operaciones ilícitas, al margen del IVA. La sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006 dice expresamente que “el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones (no se ha pagado el IVA), sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo”, añadiendo que “la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado” (se recuerda lo dicho en la sentencia *Transport Service* de 3 de marzo de 2004, C-395/092).

En la misma línea seguida en el Reino Unido, el Estado Belga consideró en su momento que una sociedad -denominada *Computime*- había participado deliberadamente en un fraude IVA tipo carrusel cuya finalidad era recuperar una o varias veces importes de IVA facturados por proveedores respecto a una misma mercancía y que las entregas realizadas a esta empresa eran ficticias. Planteada cuestión prejudicial por la *Cour de Cassation*, el TJCE por medio de la sentencia de 6 de julio de 2006 en los Asuntos C-439/04 y C-440/04, reitera que los operadores que adopten todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, “deben confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado”. Por ello, vuelve a afirmar el TJCE, que cuando se realiza la entrega a un sujeto

Se excluye pues, que el derecho a la deducción del IVA soportado pueda verse afectado por el hecho de que un sujeto que ha adquirido un bien puede estar incurso en una cadena de fraude del IVA, si no tenía conocimiento de esta circunstancia. En supuestos como este prevalece el derecho a la deducción, que ha sido catalogado por la jurisprudencia del TJCE como un elemento cardinal en la definición del impuesto, pieza esencial para el funcionamiento del sistema IVA y un elemento determinante en la neutralidad, como signo distintivo del impuesto. Así las sentencias *Léa Jeunehomme y société anonyme EGI* de 14 de julio de 1988 (As. C-123/87 y C-330/87), *Comisión/Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91). Lo que significa, *a contrario sensu*, que se está admitiendo implícitamente que sí será posible adoptar medidas de

salvaguada del crédito, cuando pudiera acreditarse este conocimiento de las condiciones fraudulentas de la operación.

La segunda opción consistiría en determinar si es posible configurar un supuesto de responsabilidad respecto al adquirente que ha participado en una cadena de fraude de IVA. Se trata de una previsión que, de uno u otro modo, ha sido incorporada a los ordenamientos de diversos países europeos, como Gran Bretaña, Portugal o Italia. La base de la reforma legislativa que ha tenido lugar en la mayoría de los países de la Unión Europea se encontraría en el artículo 21, 3 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros, para las operaciones en régimen interior, “disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo”, y como consecuencia del Noveno Considerando de la Directiva 2000/65/CE que habilita una fórmula de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y servicios, lo que sería una excepción al principio general según el cual debe existir un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción. Excepciones como esta se ha recogido en el art. 72 del Código IVA de Portugal y en el art. 282 del Código de Impuestos de Francia.

Sin embargo, las conclusiones del Abogado General de 7 de diciembre de 2005 al Asunto C-384/04, incorporadas a la sentencia *Commissioners of Customs & Excise*, de 11 de mayo de 2006, no amparan la solución que pretende adoptar el legislador español. Conviene señalar que la doctrina sentada por el Abogado General con relación al art. 21,3 de la Sexta Directiva, parte de considerarlo una excepción al régimen general del IVA que “tiene como objetivo garantizar la recaudación del impuesto y la prevención del fraude, objetivos que están reconocidos y positivamente incentivados por la Sexta Directiva”. Se está reconociendo, por tanto, la posibilidad de que los legisladores de los Estados miembros implementen unas técnicas de responsabilidad solidaria para garantizar el cobro del tributo en caso de fraudes en cadena. Como dice la citada sentencia *Commissioners of Customs & Excise*, “en el presente contexto, el órgano jurisdiccional nacional deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar porque el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA”. Estas medidas recaudatorias deben ser respetuosas con las exigencias de seguridad jurídica y proporcionalidad. Por un lado, el principio de seguridad jurídica exige que las medidas adoptadas, de conformidad con el art. 21,3 de la Sexta Directiva, “deben ser inequívocas” y su aplicación resulte previsible para los

destinatarios. Por su parte, el principio de proporcionalidad es un elemento clave, que legitima la posibilidad de acudir a estas medidas recaudatorias sólo cuando las mismas “permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido, no siendo admisible sistemas de responsabilidad objetiva en este contexto”; se trataría de la proporcionalidad en la vertiente de la idoneidad, que supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), *Proceso Penal contra S. Heinonen*, de 15 de junio de 1999 (As. C-394/97) y *Vestergaard*, de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98).

Al mismo tiempo, la sentencia *Commissioners of Customs & Excise* se manifiesta al respecto diciendo que “los Estados miembros pueden, de acuerdo con la Sexta Directiva, establecer la obligación de un sujeto de pagar el IVA cuando éste conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas. A estos efectos, las autoridades tributarias nacionales pueden basarse en presunciones de dicho conocimiento”, añadiéndose que “no obstante, esas presunciones no deben provocar *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva”.

Así, las conclusiones de la sentencia *Commissioners of Customs & Excise* parecen abrir la posibilidad de previsión de medidas recaudatorias a cargo de un sujeto distinto del contribuyente a partir de “presunciones de fraude del IVA”. Dichas presunciones, como todas, son previsiones legislativas que permiten a la Administración remontarse de un hecho conocido a un hecho desconocido, con base en una regla de experiencia, preseleccionada y canonizada por el mismo legislador. Los hechos indicativos del fraude en el IVA, deben “suponer razonablemente que los operadores tuvieron conocimiento”. Esto es, sólo cabe construir presunciones de fraude en cadena a partir de hechos indicativos de que el adquirente tiene conocimiento de que la concreta operación en la que ha intervenido es fraudulenta.

Con base en ello “los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian”, sin que esta obligación pueda convertirse “en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe”. Debe tratarse de presunciones regidas por el principio de proporcionalidad, porque la obligación “de estar alerta”, “no puede convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe”. Termina la sentencia afirmando de forma

rotunda que “si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado”, porque “esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera”.

Por tanto, resultan muy claras las condiciones para poder regular un supuesto de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes sujetos a IVA con la finalidad de garantizar la recaudación que pudiera verse afectada por fraudes en cadena. Lo que procede es intentar ver si la regulación propuesta por la Ley para la Prevención del Fraude respeta o no estas condiciones.

La valoración de si se cumplen las exigencias de seguridad jurídica y proporcionalidad exige, con relación a la primera cuestión, un análisis acerca de si la disposición es previsible. Y, a nuestro juicio, la respuesta es claramente negativa. La base para apreciar la concurrencia de una presunción de fraude es que “el destinatario de las operaciones mencionadas en el número anterior debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, haya obtenido en la operación sujeta a gravamen un *provecho extraordinario*”. La supuesta presunción se basa en un término indeterminado y de compleja determinación. La expresión *provecho extraordinario* parece estar refiriéndose a una ventaja económica extraordinaria, cuya evaluación siempre será relativa y dependerá de las circunstancias económicas de cada operación. Y, además, una ventaja económica centrada exclusivamente en el supuesto *precio anómalo*, sin tener en cuenta otras posibles *ventajas* (forma de pago, asignación de cuotas de mercado...), aunque tampoco se aclara qué se entiende por tal *precio anómalo*. La condición anómala del precio (y, normalmente de un precio anómalo por bajo) es una cuestión de prueba. Y la prueba del carácter “notoriamente anómalo” del precio podrá acreditarse a partir de *la documentación aportada por el destinatario* y con la valoración, cuando existan, *de otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada*, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de la realización de la operación. Así, “se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un *provecho extraordinario* cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para bienes transmitidos en circunstancias idénticas o

similares”. El criterio es semejante al de la normativa de Gran Bretaña, que configura el precio anómalo como aquel precio que nunca se ha satisfecho en el mercado en el que normalmente opera el sujeto, lo que supone que bastaría un precio inhabitual para el propio sujeto (sin que quede claro que es precio no habitual y a qué puede deberse esta circunstancia) para que fuera posible exigir la responsabilidad. Aparentemente, se descarta la posibilidad de acudir a otros criterios de determinación de la normalidad del precio, como el del “tercero racional” o *Dritten Verständige*, según el cual precio anómalo es el que un tercero razonable nunca satisfaría<sup>6</sup>.

En segundo lugar, es necesario valorar la proporcionalidad de la medida a partir de la idoneidad de la misma, o lo que es lo mismo, si la misma permite conseguir eficazmente los resultados previstos y, sobre todo, si la disposición que introduce la Ley 36/2006 interviene de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano.

Creemos que no, y ello por mucho que la Exposición de Motivos pretenda ampararse en las Conclusiones del Abogado General al Asunto C-384/04. Así, en la legislación británica, en la que la Ley 36/2006 dice inspirarse, la responsabilidad del adquirente que debe presumir que el IVA soportado no será objeto de ingreso se establece sólo con relación a adquisiciones muy concretas, como equipos informáticos y de telecomunicaciones, mientras que la disposición contenida en la Ley de Prevención del Fraude tiene un pretendido alcance general. Además, la Ley, a diferencia del caso británico valorado en la sentencia del TJCE, atribuye una obligación a la Administración (no una facultad) y no contempla una comunicación previa al deudor como si planteaba la normativa británica<sup>7</sup>. Aunque introduce una responsabilidad subsidiaria frente a la prevista en la norma británica que es solidaria, no se garantiza que esta responsabilidad subsidiaria prevista en la norma española se vaya a aplicar como tal, ya que basta para exigir responsabilidad al adquirente que se constate la existencia de un IVA repercutido y no ingresado.

---

<sup>6</sup>.-Como una derivación de la teoría alemana del *Dritten Verständige*, según la cual una forma jurídica empleada es inadecuada o impropia cuando se estima que un tercero razonable no la habría empleado para la consecución del resultado obtenido; como dicen ZORNOZA PEREZ, J.-RUIZ ALMENDRAL, V., “este criterio supone el establecimiento de una medida ideal, como objeto de comparación adicional”, “Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Conselleria de Justicia y Administraciones Públicas, Generalitat Valenciana, Estudios de Derecho Judicial, nº 57, 2004, pag. 44.

<sup>7</sup>.- PUEBLA AGRAMUNT, N., “El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena”, op. cit., pag. 23.

A lo que se añade la inclusión de una regla *en particular*, para los sujetos *que se dediquen con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate*, lo que, en principio, supone que este supuesto de responsabilidad solidaria no se aplicará sólo a éstos, sino que, aparentemente, también a los que no se dediquen a tal comercialización habitual. Ello supondrá poner un manto de sospecha sobre todas las operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica, lo que es a todas luces desproporcionado<sup>8</sup>.

Además de hallarnos ante una disposición escasamente previsible e innecesaria, no se garantiza que resulte acreditado que el adquirente conocía o podía razonablemente conocer que el transmitente no ingresó el IVA, ni siquiera a través de una presunción., que, como vimos, la norma pretende hacer pivotar sobre la idea de *provecho extraordinario*. El *provecho extraordinario* no es, a nuestro modo de ver, ni tan siquiera un hecho o indicio de hecho, sino que se trata de una situación subjetiva, extraordinariamente relativa, que exige fijar unos parámetros de ordinariedad como elemento de comparación, que resultan muy difíciles de precisar con carácter general. Si estuviéramos ante una verdadera presunción, el hecho indiciario debería tener una directa relación lógica con el hecho presumido. Esta ligazón lógica no se da entre el hecho consistente en adquirir a precio reducido y el hecho de integrar una cadena de fraude carrusel o tener conocimiento de que la venta se inserta en la misma<sup>9</sup>.

A ello hay que unir la dificultad de probar las circunstancias que justifiquen que el provecho obtenido se debe a la “existencia de factores económicos distintos del impago del tributo” Sobre la base de un provecho extraordinario o desorbitado no cabe basar un indicio fáctico; todo lo más, fundar una mera sospecha que no puede dar pie a una presunción que determine una responsabilidad por parte de quien no es sujeto pasivo. A nuestro modo de entender, estamos ante una clara muestra de todo lo que la sentencia *Commissioners of Customs & Excise* viene a descartar: se está convirtiendo la obligación “de estar alerta” en una carga demasiado gravosa para operadores que pueden haber tomado las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe. No se aprecia correctamente si el sujeto que queda obligado al pago del IVA conocía o había podido conocer que el IVA no debería ser pagado, puesto que el fundamento de

---

<sup>8</sup> .- FALCON Y TELLA, R., FALCON Y TELLA, R., “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”; *Quincena Fiscal*, nº 2, enero, 2006, pag. 5.

<sup>9</sup> .- FALCON Y TELLA, R., “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”, *op. cit.*, pag. 5.

la responsabilidad radica casi en exclusiva en la existencia de unas condiciones económicas favorables para un adquirente que ya soportó el IVA vía repercusión, y que ahora, se le obliga a su satisfacción vía responsabilidad. Ello, en la medida en que anula el efecto de una posible deducción del IVA soportado, a lo que el sujeto tiene derecho, constituye una restricción al derecho a la deducción del IVA. La jurisprudencia comunitaria ha señalado que la deducción del IVA soportado es una pieza esencial para el funcionamiento del sistema IVA y un elemento definidor de la neutralidad del impuesto y que sólo puede ser limitado en circunstancias muy excepcionales. Así las sentencias *Léa Jeunehomme y société anonyme EGI* de 14 de julio de 1988 (As. C-123/87 y C-330/87), *Comisión/ Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91).

Cabe concluir que lo que La Ley 36/2006 introduce es, lisa y llanamente, una verdadera responsabilidad objetiva; un supuesto de responsabilidad-sanción, pero descrito de forma tan inconcreta que, en principio, y desde el punto de vista del Derecho sancionador, es difícilmente compatible con los principios de presunción de inocencia, responsabilidad y culpabilidad, taxatividad de las conductas y seguridad jurídica<sup>10</sup>. Se trata de una medida claramente desproporcionada e incompatible con las directrices del Derecho Comunitario<sup>11</sup>. Esta previsión de responsabilidad podrá ser objeto de cuestionamiento, vía cuestión prejudicial, si así lo solicita algún recurrente ante la jurisdicción contenciosa e, incluso, ante un tribunal económico-administrativo que, a estos efectos, tiene la condición de *juez de lo comunitario*. Recordemos que cualquier norma interna dictada por el legislador español que desconozca, contraríe u obstaculice el contenido del Derecho Comunitario derivado debe inaplicarse y el juez nacional, entre el que hay que contar a los tribunales económico-administrativos, podrá plantear cuestión prejudicial y el TJCE tendrá competencia exclusiva para declarar la incompatibilidad con el Derecho Comunitario, de acuerdo con lo que se deduce del art. 234 del TUE (antiguo art. 177). El planteamiento de la cuestión es facultativa para el juez interno, salvo que su resolución no sea susceptible de ulterior recurso judicial de

---

<sup>10</sup> .-ALONSO GONZALEZ, L.M., “El Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”, *Temas Tributarios de Actualidad*, AEDAF, números 7-10 de marzo, 2006, pag. 20.

<sup>11</sup> .-FALCON Y TELLA, R., “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE de 12 de enero de 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de ley de prevención del fraude”, *Quincena Fiscal*, nº 2, 2006, pag. 7; En la misma línea, cabe criticar el art. 43,1, f) de la LGT de 2003 que incluye la responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas, pues este precepto no resulta compatible con el Derecho Comunitario y, mucho menos, con la interpretación que del art. 21,3 de la Sexta Directiva efectúa el Abogado General en las conclusiones a los Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), *Proceso Penal contra S. Heinonen*, de 15 de junio de 1999 (As. C-394/97) y *Vestergaard*, de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98).

derecho interno, en cuyo caso el planteamiento es obligatorio salvo cuando ya exista jurisprudencia en la materia, y las eventuales diferencias de contexto no planteen dudas reales sobre la posibilidad de aplicar la jurisprudencia existente. (así lo recuerda la nota informativa formulada por el TJCE sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos nacionales (2005/C143/01)- DOUE de 11 de junio de 2005-.

Por lo demás, y al margen de su posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario, lo que también parece claro es que la introducción de este nuevo supuesto de responsabilidad resulta, en cierta medida, inútil. Y ello, porque, por todo lo dicho, no se podrá aplicar a los casos en los cuales el sujeto pasivo del IVA fuese ajeno a la existencia de fraudes en la fase anterior de la cadena. En estas situaciones, ni se le puede negar al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado, ni se le puede exigir ninguna responsabilidad que, a la postre, equivaldría en términos económicos a una negativa a la deducción. Y si este precepto va a ser aplicado a los supuestos en que el adquirente formaba parte de la cadena de fraude (aunque la ley no lo limite a estos casos), resulta inútil, pues la mayoría de supuestos de este tipo pueden catalogarse como ejemplos de colaboración activa en la realización de una infracción. Procedería entonces aplicar el art. 42,1, a) de la Ley General Tributaria de 2003 y de la responsabilidad solidaria ahí prevista. Ello que haría innecesario el nuevo supuesto de responsabilidad que introduce la Ley 36/2006<sup>12</sup>.

Al margen de que, lo procedente sería que se impugnase la declaración de responsabilidad, pidiendo a los tribunales económico-administrativos o al juez o tribunal el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, los operadores económicos deberían conjurar cualquier tipo de negligencia en la adquisición de bienes a precios notoriamente bajos. Para ello habrá que desempeñar una diligencia mínima que vendría acreditada, por ejemplo, con la consulta de la base de datos VIES, para comprobar, a efectos del IVA, la vigencia de los números de registro proporcionados por quienes venden tales bienes a precios anómalamente bajos.

---

<sup>12</sup> .-FALCON Y TELLA, R., “La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo art. 87, cinco LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible), *Quincena Fiscal*, nº 21, 2006, pag. 3.

### III. La nueva regulación del autoconsumo de servicios.

La Ley 36/2006, a la hora de configurar el autoconsumo de servicios, modifica la definición general del art 12, 3º de la Ley 37/1992, del IVA, para decir que constituye autoconsumo de servicios, asimilable a un prestación de servicios a efectos del hecho imponible del IVA, “las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”. Se trata de determinar que van a ser catalogadas como autoconsumo de servicios las prestaciones efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, pero siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional<sup>13</sup>.

Podemos definir el autoconsumo de servicios como aquella especie del género autoconsumo, a través del cual se grava en el IVA la salida gratuita de bienes del patrimonio empresarial al particular o el cambio de afectación del mismo de una actividad que permite deducir el IVA a otra donde tal deducción no es posible., condicionándose la sujeción al hecho de el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con objeto de la adquisición o importación de los bienes objeto de tales operaciones<sup>14</sup>.

El autoconsumo puede integrar el hecho imponible del IVA en las distintas legislaciones nacionales de los Estados comunitarios si atendemos a lo dispuesto en el artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE, ya que su previsión como supuesto gravado responde a exigencias de neutralidad y no discriminación, aunque como ha señalado la sentencia *Mohsche*, del TJCE, de 25 de mayo de 1993, As. C-193/91, precisamente por tratarse de operaciones gratuitas la necesidad de su gravamen ha de interpretarse con criterios restrictivos.

En concreto, el apartado 2 de este artículo 6 se refiere a la modalidad de autoconsumo de servicios, disponiendo que se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso: a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades

---

<sup>13</sup> .-BLAZQUEZ LIDOY, A., *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA*, Un estudio del autoconsumo en las fundaciones, Asociación Española de Fundaciones, Madrid, 2005, pag. 58.

<sup>14</sup> .-CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 2007, pag. 142.

privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido y. b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa. Se trata de los criterios que los Estados miembros han de seguir, pudiéndose apartar de los mismos siempre y cuando ello no suponga distorsiones a la libre competencia. Este precepto tiene su correspondiente transposición en el artículo 12, 3º de la Ley 37/1992, según el cual tendrán la consideración de operaciones asimiladas a prestaciones de servicios todas las prestaciones distintas de las anteriores, no estando las mismas sujetas si el sujeto pasivo se limita a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el IVA realmente soportado en la recepción del mencionado servicio, o cuando las operaciones sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos. Además, la Directiva admite que los Estados puedan proceder en contra de lo dispuesto en su art. 6,2, a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

El primer supuesto asimilado a prestaciones de servicios en el art. 6,2 de la Sexta Directiva (uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo, para las de su personal o para fines ajenos a la empresa) ha dado lugar a una fructífera jurisprudencia del TJCE<sup>15</sup>. Así, la sentencia *Mohsche*, ya citada, entiende que la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien afectado a la empresa en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento y la utilización del bien sin posibilidad de deducción. Por otro lado, la sentencia *Julius Fillibeck Söhne*, de 16 de octubre de 1997 (As. C-258/95), manifestó que no puede catalogarse como uso para “necesidades privadas”, determinante de un autoconsumo de servicios, el transporte gratuito de trabajadores, desde sus domicilios hasta el lugar de trabajo, prestado por el empresario cuando las dificultades aconsejen que sea el empresario el que efectúe el transporte. O la sentencia *Wolfgang Seeling* de 8 de mayo de 2003 (As. C-269-00), la cual dispone que es contrario al Derecho Comunitario una

---

<sup>15</sup> .-Véase al respecto, CHECA GONZALEZ, C., “Alcance de la noción de autoconsumo de servicios en los supuestos de cesión gratuita de instalaciones y servicios de comedor prestados a empleados”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2006, pags. 17 a 22.

legislación nacional que catalogue el uso para necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa, como arrendamiento de bienes inmuebles exento en lugar de cómo autoconsumo de servicios. Mucho más recientemente, se ha ocupado del tema la sentencia *Hausgemeinschaft Jorg.* de 14 de septiembre de 2006 (As. C-72/05)<sup>16</sup>, en una línea muy similar.

Respecto a la letra b) del art. 6,2 de la Sexta Directiva, el texto de la norma comunitaria es claro: constituyen autoconsumo de servicios las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa. La ejecución de esta previsión de la Directiva en el ordenamiento español se efectuaba a través de la cláusula residual del artículo 12, 3º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, según el cual constituían autoconsumo de servicios “las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de esta artículo”. Sin hacer, por tanto, referencia a algo que era una constante en la jurisprudencia del TJCE; que esas prestaciones gratuitas, para poder ser gravadas como autoconsumo de servicios, debían realizarse para fines ajenos a la empresa.

Muestra de ello es que la sentencia *Julius Fillibeck Söhne*, el TJCE excluye del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el Impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial. En concreto, esta resolución afirma que “hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto, el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores” (apartado 29). Añadiéndose además que “las peculiaridades propias de las empresas de construcción, como las descritas en particular por *Julius Fillibeck Söhne* en el presente asunto, demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa” (apartado 33). No obstante, esta misma sentencia reconoce la posibilidad de que existan

---

16 .-Según la cual, la base imponible del uso en fines privados puede fijarse anualmente en una parte de los costes determinada en función del período de regularización, fijado por el art. 20 de la Directiva. No es el caso de la norma española en la que se opta por el período de amortización (art. 79,4 de la Ley 37/1992).

prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden gravadas por el impuesto. Esta misma interpretación se reitera por el Tribunal europeo en la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el Asunto C-155/01, *Cookies World*.

Esta situación fue percibida muy acertadamente por la propia Administración, de manera que era de esperar una reforma legislativa en la primera oportunidad que se presentase, y esa entidad resultó ser la Ley 36/2006. La propia DGT apuntaba en esta línea, cuando en diversas consultas había afirmado que tenían la condición de autoconsumo de servicios, por ejemplo, los pases de libre acceso a espectáculos (Contestación de 25 de abril de 1986) o las invitaciones o servicios sin cargo prestadas por restaurantes, salvo cuando lo sean a clientes (respuesta a Consulta de 13 de mayo de 1987). En la misma línea se manifestó, de forma más contundente, la Resolución de la DGT 5/2004, de 23 de diciembre (BOE de 4 enero de 2005) destinada a valorar el tratamiento en el IVA de la cesión por fabricantes, productores, distribuidores de bebidas o productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos y bebidas.

Esta Resolución, además de recordar que quedan fuera del ámbito del autoconsumo de servicios las prestaciones accesorias y después de definir las mismas (como ya lo había hecho la AN en sentencia de 1 de julio de 2005 – JT 2006, 42-), señala “así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación”.

Al servicio de un criterio restrictivo en el gravamen de las operaciones gratuitas responde el requisito “que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto, lo cierto es que sí que informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan”.

Con todos estos precedentes se llega a una clara conclusión y es que a la hora de establecer el gravamen de las prestaciones de servicios hay que valorar la finalidad con

la que se realiza la operación y si la misma se orienta a necesidades privadas del empresario o personal de la empresa o tiene lugar dentro del ámbito estrictamente empresarial.

El requisito de que, para que una prestación gratuita de servicios se asimile a un autoconsumo de servicios es necesario que tal prestación tenga lugar en el ámbito de la actividad empresarial o profesional es una exigencia que, como vimos, consta en la norma comunitaria, que somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan “para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal”, o más generalmente, “para fines ajenos a la empresa”. Por tanto, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

Por el contrario, la situación anterior a la reforma introducida por la Ley 36/2006, señalaba que eran autoconsumos las restantes prestaciones de servicios no citadas en los números precedentes efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, pero sin hacer alusión alguna a que dichas prestaciones se realizasen para fines propios o para fines ajenos a dicha actividad económica<sup>17</sup>. Y ello, en la práctica, suponía que la prestación gratuita de un servicio se traducía en una especie de *opción* a favor del contribuyente. Por un lado, el artículo 7, 7º de la Ley del IVA declara, en perfecta concordancia con la doctrina comunitaria, la no sujeción al IVA de las operaciones de autoconsumo “siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones”. Por otro, la propia jurisprudencia del TJCE venía insistiendo en que siempre que no se hubiera atribuido total o parcialmente el derecho a deducir el IVA soportado no existe autoconsumo gravable (véase, por ejemplo, la sentencia *Laszlo Bakcsi*, de 8 de marzo de 2001, As. C-415/98). Por tanto, el empresario o profesional que efectuaba la prestación gratuita de un servicio podía optar por no deducir el IVA soportado y considerar que no existía autoconsumo. O, por el contrario, podía también deducir dicho IVA soportado, y tributar por el concepto de autoconsumo de servicios en el momento en que se efectuase la correspondiente autoliquidación.

Esta opción *de facto* era incompatible con un régimen comunitario de gravamen de las operaciones gratuitas, que entendía que sólo podían someterse a tributación en el

---

<sup>17</sup>.- CHECA GONZALEZ, C., “Alcance de la noción de autoconsumo de servicios en los supuestos de cesión gratuita de instalaciones y servicios de comedor prestados a empleados”, op. cit., pag. 143.

IVA aquellas que se efectuasen para fines que quedasen fuera del ámbito propio de la actividad empresarial o profesional. Frente a ello había que notar la existencia de una jurisprudencia contradictoria, que no recogía esta regla con claridad, como la sentencia de la AN de 22 de junio de 2005 (JUR 2005/244746) relativa a la prestación gratuita de servicios dentro de los contratos de abanderamiento de las estaciones de servicio *Shell*.

Urgía por tanto, una modificación del artículo 12,3º de la Ley 37/1992 del IVA, sobre todo a partir de la claridad con que se había pronunciado la Administración tributaria en la Resolución 5/2004, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria. Lo que viene a hacer la Ley de Prevención del Fraude es aclarar que el autoconsumo de servicios gravado sólo es aquel que se realiza para fines ajenos al ámbito de la empresa. Por tanto, el llamado autoconsumo interno de servicios, esto es, el que consiste en servicios para el propio empresario o profesional que el sujeto pasivo desarrolla en el ejercicio de su actividad, no estará gravado, a pesar de que la Sexta Directiva, en su art. 6,2, b), asigna a los Estados miembros la opción de someterlos a tributación

## **IV. Las operaciones vinculadas en el IVA.**

### ***IV.1. Introducción y fundamento de esta reforma. Supuestos en que procede la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA.***

En la Ley 36/2006 se incluyen algunas disposiciones que son muestra de que se está “aprovechando” esta nueva norma para introducir modificaciones que no tienen relación directa con la prevención del fraude. Es el caso de la reforma del régimen de operaciones vinculadas en el IVA, reguladas hasta ahora en el art. 79, Cinco de la Ley 37/1992. Este precepto disponía que cuando, existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales de mercado, la base imponible no podía ser inferior a la que resultase de aplicar las reglas establecidas en el art. 79, 3 y 4, esto es, a las reglas de valoración establecidas para el autoconsumo. Por tanto, los requisitos

para aplicar esta regla de valoración específica para el caso de operaciones vinculadas serían que se originase un precio inferior notoriamente inferior al de mercado y que exista vinculación.

La primera novedad que introduce la Ley 36/2006 se refiere, precisamente, a cuándo puede entenderse que existe vinculación. Así, dispone, en cuanto a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, que la vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, presumiéndose *iuris et de iure*, si una de las partes intervinientes es un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que habrá vinculación “cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación”.

Por lo tanto, y a pesar de la reiterada pretensión normativa de regular los supuestos de vinculación exclusivamente a partir del contenido del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la reforma introducida por la ley 36/2006, introduce como novedad la remisión a la normativa del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes cuando los intervinientes en la operación fuesen sujetos pasivos de dicho impuesto.

Pero, a pesar de esta mención a las leyes de estos dos impuestos, la realidad va a imponer que la norma de referencia en el caso de operaciones vinculadas en el IVA será, normalmente, el art. 16 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, modificada también por la Ley de Prevención del Fraude. Y ello porque, como consecuencia del contenido del art. 1º, dos de la Ley 36/2006, y del artículo 41 de la nueva Ley 35/2006, del IRPF, desde el 1 de enero de 2007 se aplican al IRPF, sin ninguna excepción, las previsiones del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Lo que ocurrirá en todos los casos de vinculación porque la vinculación requiere la presencia de una sociedad en la operación, ya que a las operaciones realizadas entre personas físicas le resulta aplicable el régimen de presunción de onerosidad, no el de operaciones vinculadas. Este artículo 16 también resulta modificado por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude a través de una regla inspirada en considerar, que las operaciones vinculadas se encuentran condicionadas por el régimen del art. 9 del Modelo OCDE, en la medida en que se apliquen respecto a sujetos de Estados con los que exista Convenio. Este precepto del Modelo permite a las autoridades de los Estados contratantes realizar los preceptivos ajustes, siempre dentro de las limitaciones que de este artículo se desprende. En este sentido, el art. 9,2 del Modelo OCDE prevé los

ajustes correlativos o secundarios (ajuste bilateral) como una facultad, que no obligación, de examinar situaciones de doble imposición que puedan sufrir las empresas asociadas residentes en los respectivos territorios de los Estados firmantes de un convenio. En esta línea, y dadas las más recientes iniciativas de la OCDE en materia de precios de transferencia<sup>18</sup>, se están produciendo en la mayoría de los países de nuestro entorno movimientos normativos dirigidos a adaptar la normativa de precios de transferencia al nuevo contexto de globalización económica y a los proyectos de competencia fiscal perniciosa de la OCDE. Es por eso que la Ley 36/2006 pretende llevar a cabo un salto cualitativo en materia de adaptación de la legislación española en materia de operaciones vinculadas a la normativa de la OCDE.

Por ello, el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, modificado por la Ley 36/2006, pasa a configurar lo concerniente a operaciones vinculadas como una verdadera norma de valoración, de aplicación obligatoria, cuyo incumplimiento constituye infracción tributaria. Y a establecer que son operaciones vinculadas las que se realizan entre una sociedad y sus socios, consejeros y administradores, los socios, consejeros o administradores de otra sociedad del mismo grupo y los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de los anteriores. Destaca, como principal novedad, la referencia a que habrá operaciones vinculadas cuando las mismas tengan lugar entre “personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado” en lugar de la anterior referencia a ascendientes y descendientes. En este sentido, la reforma del art. 79 de la Ley del IVA por la Ley 36/2006, determina que serán vinculadas las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes<sup>19</sup>.

Pero la reforma del art. 79 introduce, además, algunos supuestos específicos de vinculación en el caso del IVA; así serán operaciones vinculadas las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo y las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive. Además del supuesto de operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las

---

<sup>18</sup>.-Que aparecen expuestas en su página [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>19</sup>.- CALDERON CARRERO, J.M., *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pags. 41 a 43.

entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos<sup>20</sup>.

Al margen de los supuestos de vinculación, la reforma instaurada por la Ley 36/2006 plantea novedades de mucho mayor calado. Y novedades importantes, ya que el régimen anterior a la reforma contenido en el art. 94 de la Ley reguladora del IVA adolecía de graves defectos, que permitían dudar de su compatibilidad con el Derecho Comunitario.

Así, existían serias dudas de la compatibilidad del art. 79,5 de la Ley 37/1992 del IVA, anterior a la reforma por Ley de Prevención del Fraude, con el Derecho Comunitario. La redacción anterior disponía que la base imponible en estos casos no podría ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas del autoconsumo de bienes y servicios y el art. 79,4 de la Ley del IVA establecía que “en los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos”.

Las posibles fricciones con el Derecho Comunitario, se fundamentarían, a nuestro juicio, en que el art. 11 de la Sexta Directiva dispone que, con carácter general, la base imponible será la totalidad de la contraprestación. Esta regla general sólo admite una excepción; que los Estados miembros pidan autorización al Consejo, atendiendo a lo establecido en el art. 27 de la Sexta Directiva, para implantar una *medida de simplificación*, como excepción a la regla general consagrada en el art. 21 de la Sexta Directiva, de que la base imponible coincidirá con el importe de la contraprestación. Esto es; sólo cabe que la legislación interna de los Estados, a la hora de fijar la base imponible del IVA, se aparte del criterio general de la contraprestación cuando el Estado haya solicitado una medida de simplificación y el Consejo la haya concedido. Con relación a las operaciones vinculadas, el Estado español acudió a este procedimiento, aunque de forma tardía (el 21 de junio de 2005) y el Consejo la autorizó, pero sólo para los casos en que la *contraprestación sea significativamente más baja que*

---

<sup>20</sup> .-En dicho artículo 2 de la Ley 49/2002 se dice que son entidades sin fines lucrativos, a) las fundaciones, b) las asociaciones declaradas de utilidad pública, c) las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores; d) las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el registro de fundaciones; e) las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español y f) las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

*el valor normal y el destinatario de la entrega o contraprestación no tenga pleno derecho a deducción*<sup>21</sup>.

El contenido de la autorización alejaba la legislación interna española, anterior a la Ley 36/2006, del marco comunitario. Y la alejaba mucho más, si tenemos en cuenta que el TJCE ya había rechazado utilizar en operaciones vinculadas el valor mínimo del coste de adquisición o de producción de los bienes o servicios (sentencia *Scandic Gasabäck* de 20 de enero de 2005 –As. C-412/03)<sup>22</sup>.

Posteriormente, la Comisión presentaría el documento COM(2005)89, que es una Propuesta de Directiva de Simplificación de 16 de marzo de 2005 y que se traduce en la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006. Es una Directiva que pretende contribuir a la lucha “contra la evasión y el fraude fiscales” en el IVA, y que, entre otras cosas, propone aumentar los supuestos de inversión del sujeto pasivo en diversos tipos de operaciones gravadas<sup>23</sup> y atribuye a los Estados miembros la posibilidad de intervenir en la fijación del valor de las entregas, servicios y adquisiciones en circunstancias específicas debidamente limitadas, con objeto de evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en la utilización de la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales<sup>24</sup>. Para ello se autoriza a los Estados miembros a que, para prevenir estas situaciones de fraude o evasión, definan la base imponible del impuesto cuando intervengan partes vinculadas, no sólo tomando en consideración el coste de producción sino también el precio de mercado.

Por tanto, se permite a los Estados miembros a que, cuando intervengan partes vinculadas en las operaciones gravadas, hagan coincidir la base del IVA con el precio de mercado. Pero ello, según la Propuesta, sólo en dos casos: cuando el precio del bien o servicio sea inferior al valor de mercado y el destinatario no tenga derecho a la deducción plena del IVA, o cuando el precio sea inferior o superior y el que entrega o presta el servicio no tenga tampoco, derecho a la plena deducción del impuesto. Hay

---

<sup>21</sup> .- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 151.

<sup>22</sup> .-ALMUDI CID, J.-MARTINEZ LAGO, M.L.; “Prevención del fraude y operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (a propósito de la extemporánea e incompleta solicitud de España a la Unión Europea para incorporar un régimen de operaciones vinculadas en el IVA”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 2006, pag. 4.

<sup>23</sup> .-Por ejemplo, en entregas y ejecuciones de obra inmueble, subcontratas, entrega de materiales de desecho o recuperación, entregas en ejecución de garantías o en procesos de liquidación.

<sup>24</sup> .- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 151.

una excepción, y es cuando existan razones comerciales que justifiquen el precio inferior aplicado a bienes o servicios.

En contraste con esta situación, el artículo 79, 5 de la Ley 37/1992 anterior a la reforma, era un precepto claramente desproporcionado, al extender la aplicación de las reglas de autoconsumo para determinar la base imponible del impuesto a todos los supuestos de vinculación y no tener en cuenta si las partes que intervienen en la operación tienen o no derecho a la plena deducibilidad del IVA. Frente a ello, la Ley 36/2006 introduce como novedad que sólo se aplicará el régimen de operaciones vinculadas en el IVA (y por tanto, la valoración a precios de mercado) en alguna de estas dos situaciones.

En primer lugar, cuando el precio del bien entregado o del servicio prestado resulta notablemente inferior al valor de mercado y el destinatario no tiene pleno derecho a deducir el IVA, por ejemplo, por estar en prorrata. En este caso, si el precio pactado es inferior al de mercado, se soportará un IVA inferior al debido, pero, al mismo tiempo, el que entrega el bien se deduce por una adquisición a un precio sensiblemente superior, la consecuencia de la aplicación de ese precio inferior va a ser que el sujeto va a ver mejorado su régimen del IVA deducible, pues se logra reducir la cuota de una operación que no resulta deducible. La consecuencia es que la Hacienda Pública tendría una merma recaudatoria.

En segundo lugar, en aquellos casos en los cuales el que entrega el bien o realiza la operación está obligado a aplicar la regla de prorrata y el precio de la operación inferior o superior al de mercado. En este segundo caso, partimos de que el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios determina sus deducciones aplicando la regla de prorrata. Si se trata de una operación que no genera el derecho a la deducción y la contraprestación pactada es inferior o superior al valor normal de mercado, quien realiza la operación está mejorando su porcentaje de prorrata. Se producirá una determinación incorrecta de la prorrata deducible por lo que, la finalidad de la norma en este segundo supuesto es ajustar el cálculo de la prorrata de modo que el IVA deducible sea el correcta. Habrá que entender que cuando se habla de *prorrata* se está haciendo referencia a la prorrata definitiva, debiendo efectuarse si fuese necesario, los correspondientes ajustes al final del ejercicio<sup>25</sup>. Por tanto; cuando ni

---

25.-Conviene señalar que este último supuesto va más allá de la autorización formulada en su momento a España por la Comisión, al amparo del art. 27 de la Sexta Directiva, puesto que aquella solicitud aludía

transmitente ni adquirente tengan limitaciones porcentuales a la deducción del IVA soportado, la base del IVA no se apartará de la regla general según la cual coincidirá con la contraprestación pactada.

De manera tal que el régimen de operaciones vinculadas implantado por la Ley 36/2006 está tomando como presupuesto una ventaja a favor de quien interviene en la operación, hasta el punto de que podría plantearse si, de no producirse esa ventaja, prevalecería a efectos de IVA el precio pactado y no el normal de mercado, puesto que, parece obvio, que sólo se aplicará el régimen de operaciones vinculadas en el IVA cuando concurren las normas reguladoras del mismo presentes en la legislación de este impuesto.

#### ***IV.2. La determinación del valor de mercado en las operaciones vinculadas en el IVA.***

Por otro lado, una cuestión crucial es la relativa a la determinación del valor de mercado cuando se corrija la base imponible por aplicación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA.

Conviene recordar que lo que se entiende por “valor normal de mercado” no está armonizado en las leyes de los distintos tributos. A través de la reforma operada en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el art. 36/2006, se refuerza la definición del valor de mercado, primero al determinar que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado”. Y, en segundo lugar, con la introducción de nuevos métodos de valoración, basados en la determinación del *beneficio de la transacción (transactional profit methods)*<sup>26</sup>, y del beneficio aplicable cuando, debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones, no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores (método del margen neto de la operación).

---

a operaciones en las que el obligado a aplicar prorrata era el destinatario y no el que realiza la operación o presta el servicio.

<sup>26</sup> .-GARCIA PRATS, A., “Empresas asociadas”, en en *Comentarios a las Convenios para Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004, pag. 556; GARCIA HERRERA BLANCO, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001, pags. 114 a 122.

Pero, en lo que concierne al IVA, el art. 79,5, tras la reforma operada por la propia Ley 36/2006, determina la aplicabilidad del *valor normal de mercado*, abandonando la regla anterior del valor de adquisición o coste de producción, en coherencia con el contenido del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Al tiempo, la ley propone una definición de este concepto jurídico indeterminado por excelencia, como es el valor de mercado. Así, dispone la nueva redacción del artículo 79 que a los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado, con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega y con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. Lo que hace la Ley de Prevención del Fraude no es ni más ni menos que incorporar a la Ley española del IVA el concepto de valor de mercado que maneja el apartado 7 del artículo 11, parte A de la Sexta Directiva<sup>27</sup>.

Este *valor de mercado* debería entenderse equiparable a lo que en el artículo 16,4,1º, a) del Impuesto sobre Sociedades es el primer método de cuantificación: el “método de precio libre comparable” o método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes (*comparable uncontrolled price method*). Pero el problema que plantea la aplicación prioritaria de este método, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA es que, frecuentemente, no existe en el mercado un bien o servicio idéntico respecto al cual establecer la comparación. La cuestión es especialmente problemática en el IVA, porque, dada la amplitud del concepto de *operación vinculada* que se va a manejar tras la reforma (en la que se van a incluir las operaciones de las empresas con sus empleados o de los sujetos pasivos del IVA con las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo) surgirán

---

<sup>27</sup>.-CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 151.

múltiples supuestos en los cuales no va a ser posible encontrar una operación comparable y, por tanto, resultará imposible verificar el valor de mercado.

Piénsese, por ejemplo, en las frecuentes operaciones de *lease-car* (arrendamiento de vehículos) con que las empresas retribuyen frecuentemente a sus trabajadores. Aunque la DGT viene calificando estas operaciones como arrendamientos (resoluciones de la DGT de 11 de mayo de 2000 y 24 de abril de 2001), lo cierto es que esta operación va a entrar de lleno en el autoconsumo de servicios, en tanto el empleado no va a poder deducir el IVA soportado en el arrendamiento. Por tanto, va a ser necesario determinar el valor de mercado de esta operación, y, sobre todo, habrá que pronunciarse en torno a si el requisito de declarar el valor de mercado se cumple en aquellas entidades que, de acuerdo con la anterior normativa de las operaciones vinculadas en el IVA, han venido fijando el importe del arrendamiento en una cuantía equivalente al coste que el mismo les supone. Porque de no admitirse esta valoración, a lo que habría que acudir sería a un valor comparable, a la fijación del valor del alquiler por el precio del vehículo en el mercado de alquiler. Pero es evidente que este criterio no se va a ajustar a la realidad porque la situación del empleado que recibe el vehículo en alquiler no es del todo “comparable” ya que tienen limitaciones en la elección, por lo que será difícil determinar el valor de mercado por ausencia de un precio comparable.

En situaciones como estas, el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, reformado por la propia Ley de Prevención del Fraude, dispone la aplicación de los métodos de coste incrementado, del precio de reventa y de los métodos basados en la determinación del beneficio aplicables cuando, debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones, no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores. Pero se trata de una previsión que no se puede aplicar respecto a las operaciones vinculadas en el IVA, pues no cabe entender que la remisión genérica que el legislador del IVA hace al art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades incluye la remisión a estos métodos de valoración en ausencia de un precio comparable. La consecuencia es que se va a producir así una cuantificación diferente del valor normal de mercado en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades cuando no existan bienes o servicios comparables que permitan aplicar como criterio de valoración el “método de precio libre”, que sería el único que aseguraría la homogeneidad de valores<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> .-PEREZ DE ALGABA CUENCA, M., “Breves comentarios acerca de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal”; *Informes AEDAF*, nº 6, 2006, pag. 4.

En suma, se aplicará el nuevo régimen de operaciones vinculadas cuando se trate de una operación sujeta y no exenta y su destinatario no tenga derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, el impuesto correspondiente a la misma, por ejemplo, cuando se trate de una operación vinculada en la que intervengan asociaciones que realizan exclusivamente operaciones gratuitas. O también, cuando tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción para el empresario o profesional que la realiza, éste se encuentre obligado a aplicar la regla de prorrata para determinar el importe de sus cuotas deducibles y se haya pactado para tal operación un precio inferior al normal de mercado. O cuando se trate de una operación que, generando el derecho a la deducción para el empresario o profesional que la realiza, éste venga obligado a aplicar la regla de prorrata para determinar el importe de sus cuotas deducibles y se haya convenido para ella un precio superior al normal de mercado<sup>29</sup>.

Queda por último hacer referencia a la importante cuestión de cuál sería el valor que tendría frente a terceros, vinculados o no, a efectos del IVA, el que al sujeto pasivo le sea corregida la base imponible declarada en aplicación de la comentada norma especial de valoración<sup>30</sup>. Y ello porque, a diferencia de lo que ocurre con el art. 16, 1, 2º del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 36/2006 no ha previsto una disposición similar que establezca que la Administración quedará vinculada por dicho valor con relación al resto de personas o entidades vinculadas. Al no existir una previsión semejante, y teniendo en cuenta que la sustitución del precio pactado por el valor de mercado determinará un incremento de la base imponible y, por tanto, del IVA repercutido, habrá que acudir al art. 89, de la ley 37/1992, reguladora del IVA. Este precepto prevé la rectificación de las cuotas repercutidas, entre otros supuestos, en los casos en que se produzca alguna circunstancia que dé lugar a la rectificación de la base imponible, y entre éstas hay que mencionar las previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA, desarrolladas en el art. 24 de su Reglamento en su redacción por RD 87/2005 de 31 de enero (que permite, entre otras cosas, rectificar varias facturas en un único documento, siempre que se mencionen separadamente las facturas rectificadas). Entre las causas contempladas en este precepto estaría la que permite rectificar la base imponible, cuando en virtud de

---

<sup>29</sup> .-CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 150.

<sup>30</sup> .-MORENO FERNANDEZ, J.I., *La tributación de las operaciones vinculadas*, Aranzadi, Editorial, Pamplona, 1999, pag. 67.

resolución administrativa, se altere el precio después del momento en que el mismo se haya efectuado.

Por lo tanto, si como consecuencia de la rectificación de la base se produjese una mayor cuota de IVA a repercutir, el sujeto pasivo podría llevar a cabo la repercusión de esa mayor cuota a través de una factura rectificativa, acogiendo a una de las dos posibilidades que le otorga el RD 87/2005. O bien indicando directamente la rectificación efectuada, o bien señalando en la nueva factura cómo queda la operación tras la rectificación.

Solamente se excluyen de esta posibilidad de rectificación los supuestos en que el destinatario no fuese empresario o profesional o cuando al conducta del sujeto pasivo fuese calificable como infracción tributaria grave.

Menos frecuente será el supuesto en que la rectificación de la base imponible del IVA llevada a cabo por la Administración provoque un menor IVA repercutido. En este caso parece evidente que el repercutido habrá practicado una deducción excesiva que la Administración podría denegar. No obstante, y ante la falta de una previsión normativa en sentido contrario, entendemos que tal denegación sólo podría ser fruto de un procedimiento de comprobación administrativa iniciado ante el sujeto repercutido.

## **IV. Los Grupos de Sociedades en el IVA.**

En segundo lugar, la Ley 36/2006 incorpora *ex novo*<sup>31</sup>, un régimen de tributación por grupos en el IVA. Dicho régimen se introduce en un nuevo Capítulo IX del Título IX de la Ley, artículo 163 quinquies de la Ley 37/1992. Su entrada en vigor, por mor de la Disposición Adicional Séptima, se pospone al 1 de enero de 2008.

La posibilidad de establecer un tratamiento unificado en el IVA para los Grupos de Sociedades está prevista en la Sexta Directiva, en sede de sujetos pasivos. En concreto, el art. 4, 4, según el cual “...cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización”, sin perjuicio de la Consulta prevista en el art. 29 de la Sexta Directiva, al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido.

---

<sup>31</sup> .-Fruto de las enmiendas 144 y 148, formuladas en el Senado por los Grupos Catalán y Socialista.

Esta facultad ha sido ejercitada por diversos estados miembros de la Unión Europea, que han procedido a reconocer la figura de los grupos de sociedades en el ámbito del IVA (*VAT Grouping*), llegando incluso algún Estado como Bélgica a crear un único sujeto pasivo en la persona del *grupo consolidado*. En nuestro país este reconocimiento constituía una auténtica necesidad, fundamentalmente porque cada vez son más las sociedades incorporadas a un grupo en virtud del amplísimo concepto del mismo que en la actualidad maneja el artículo 42 del Código de Comercio, bajo la idea general de *unidad de dirección*. Regular este régimen espacial del IVA era una exigencia impulsada por la necesidad de mejorar la posición financiera de los grupos, ganar seguridad en las transacciones y evitar repercutir el IVA sobre entidades que no pueden deducirlo. Y era especialmente importante en grupos que cuentan con entidades que realizan actividades exentas en el IVA (por ejemplo, grupos con entidades que realizan actividades financieras, asistenciales o sanitarias) en los cuales urgía definir para esas operaciones intragrupo una valoración especial que evitase distorsiones en su esquema de estructuración.

Así, el art. 163, *quinquies*, Uno, define el Grupo de Sociedades como el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto, aclarando que “ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades”. Por tanto, las entidades integradas en el grupo deben encontrarse todas ellas en territorio de aplicación del impuesto, teniendo en el mismo la sede de sus actividades económicas. La Ley no ha solventado el importante problema de qué ocurre cuándo alguna de las entidades del grupo tiene su sede en territorio foral, aunque la lógica empuja a pensar que el régimen podría aplicarse igualmente, resultando necesario que a partir de las declaraciones informativas que las entidades del grupo están obligadas a presentar, las Administraciones afectadas, la Agencia Estatal y la Administración del territorio foral correspondiente, procederían a efectuar los correspondientes ajustes bilaterales internos..

Conviene señalar además que, aunque el nuevo art. 163 de la Ley del IVA dispone que integrarán un grupo las entidades que “constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto”, del régimen de los grupos en IVA parece desprenderse que no se van a poder integrar entidades sin un capital social, como por ejemplo una UTE. Así

parece desprenderse de indicios como que, por ejemplo, se contemple una referencia específica a la adquisición e participaciones de una entidad para integrarla en el grupo. Y que se aclare que tal integración tendrá lugar “con efecto desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación”, mientras que, en entidades de nueva creación, la integración se producirá, en su caso, desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo.

Por su parte, la entidad dominante se define como aquella que, teniendo personalidad jurídica propia (aunque también pueden ser entidades dominantes los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto<sup>32</sup>) que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por 100 del capital de otra u otras entidades, y que la mantenga durante todo el año natural. Se exige además que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante, debiendo tener necesariamente su sede en España.

El hecho de que se exija un porcentaje mínimo de participación del 50 por 100, para ser entidad dominante de un grupo consolidado en IVA supone introducir una dosis de mayor flexibilización en la definición de esta figura, a diferencia de la rigidez que supone que en el Impuesto sobre Sociedades la condición de entidad dominante dependa de una participación directa o indirecta de, al menos, el 75 por 100 del capital social (art. 67 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Y esa flexibilidad resulta confirmada en tanto que se permite que sea el propio grupo que opta por el régimen, el que decida qué entidades van a incluirse en el mismo.

Nota distintiva de este régimen especial es su *voluntariedad*<sup>33</sup>. Por tanto, se trata de un régimen que se articula como una opción fiscal, esto es, como un derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocado en una situación jurídica determinada en relación con el impuesto, de ejercer libremente una opción que le compromete y se impone a la Administración<sup>34</sup>. Habrá que optar por este régimen especial, pero una vez que se verifique la opción, como ocurre en otros muchos

---

<sup>32</sup> .-CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., págs. 164 y 165.

<sup>33</sup> .- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 63.

<sup>34</sup> .-AGOSTINI, A. *Las options*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1983, pag. 8. Este autor incluye entre las características de la opción fiscal, que la misma tiene efectos en la situación fiscal de aquél que opta pero no tiene otros efectos jurídicos diferentes a éste y, además, que se trata de un supuesto de libertad de determinación en el que no participa ni la Administración ni un tercero.

ejemplos en el ordenamiento tributario<sup>35</sup>, dicha opción tendrá una validez mínima de tres años si se cumplen los requisitos exigibles para la aplicación del régimen.

Para la validez de la opción se requiere el acuerdo individual de cada una de las entidades que van a integrar el grupo (art. 163, *sexies*, Uno de la nueva Ley). Dicho acuerdo deberá ser adoptado por el Consejo de Administración u órgano que ejerza una función equivalente antes del inicio del año natural en que se pretenda que resulte de aplicación el régimen especial. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial deberán cumplir estas obligaciones.

Dado que es opcional la integración en el régimen, su aplicación también es renunciabile. La renuncia tendrá una validez por tres años y se efectuará en los términos establecidos por el artículo artículo 163 *nonies. cuatro.1* de esta Ley, según el cual tal renuncia deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. Y ello, independientemente de que se trate de una renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renunciaciones individuales de alguna de ellas. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a la subsistencia de su aplicación por parte de la entidad dominante.

El régimen se aplicará hasta que concurra alguna de las causas determinantes de su exclusión previstas en el artículo 163 *septies*. Estas causas son, además de la renuncia, la concurrencia de cualquiera de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determinan la aplicación del método de estimación indirecta, o el incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información a que se refiere el artículo 163 *nonies.cuatro.3* de esta Ley. En este caso, la inaplicación del régimen producirá efecto en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias y los siguientes<sup>36</sup>.

#### ***IV.1. Los grupos en el IVA en la modalidad de agregación.***

---

<sup>35</sup>.-Así, tiene una vigencia de tres años, la renuncia al régimen de estimación directa simplificada de determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF (art. 27,1 aprobado del Reglamento del IRPF aprobado por RD 1775/2004, de 30 de julio) o la renuncia al régimen de estimación objetiva (art. 31,3 de la misma norma).

<sup>36</sup>.- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 164.

Aunque hablamos de un régimen especial de grupos, en realidad estamos ante dos modalidades de un mismo régimen especial, que se articulan como una opción fiscal; así, en primer lugar, podemos hablar del régimen de tributación consolidada de aplicación general, al cual podemos denominar como régimen de *agregación*.

Las peculiaridades de esta primera modalidad del régimen radican en que las obligaciones materiales y formales derivadas del mismo serán asumidas por la entidad dominante como representante del Grupo. Tal representación es proclamada por el art. 163, *nones* de la nueva redacción de la Ley 37/1992, según el cual la entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria, añadiendo que “en tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades” Como tal representante, la entidad dominante podrá ser responsable en aquellos casos en que su actuación conlleve la comisión de una infracción tributaria<sup>37</sup>.

Ello supone que la Administración tributaria de dirigirá a la entidad dominante a la hora de desarrollar todas las actuaciones administrativas y, en especial, las de recaudación y gestión, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria por el pago de la deuda tributaria, que afecta a todas las entidades del grupo. De modo que las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria. Se especifica no obstante, que las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas<sup>38</sup>.

Aunque las entidades del grupo mantienen la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas (trimestrales o mensuales) a título individual, corresponderá a la entidad dominante presentar las autoliquidaciones en nombre del

---

<sup>37</sup> .-Vid., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 295.164.

<sup>38</sup> .-Las actuaciones de Inspección desarrolladas ante una entidad del grupo supondrá la calificación de tales actuaciones inspectoras como de *especial complejidad*. A los efectos del artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a efectos de ampliar en doce meses más el plazo máximo de duración de tales actuaciones.

grupo, una vez que hayan sido presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que aplica el régimen individual<sup>39</sup>

Por lo demás, las entidades integradas en el grupo, cuando operen con sujetos o entidades que no formen parte del mismo, actuarán de acuerdo con las reglas generales del Impuesto sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno.

La segunda nota distintiva del régimen de grupos en la modalidad de *agregación* es el efecto de consolidación de *los IVAs* repercutidos y deducibles entre las entidades del grupo. Se trata de compensar los saldos individuales a ingresar y devolver entre las distintas entidades del grupo. Así, las entidades del grupo presentan sus declaraciones, pero sólo la entidad dominante ingresa o compensa el resultado conjunto del grupo. Por tanto, los efectos de esta primera modalidad se limitan a la facultad de las entidades del grupo de agregar saldos de todas las declaraciones trimestrales y anuales de las entidades del grupo, compensando los saldos individuales a ingresar y devolver.

Como se ha dicho, todas las entidades del grupo presentan sus propias declaraciones, e individualmente ejercerán su derecho a la deducción, sin que ello suponga efectos especiales sobre las respectivas bases imponibles ni sobre la cantidad a ingresar, en tanto el importe de sus cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de las reglas generales del IVA. Junto a ello, se fija la obligación de la entidad dominante (y sólo de ésta) de calcular una cuota agregada que integrará los resultados de las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, ingresando o compensando el resultado total del grupo, a través de una especie de *cuenta corriente tributaria global*<sup>40</sup>. El art. 163 *nonies*, *Tres* de la nueva redacción de la Ley 37/1992, aclara que es responsabilidad de la entidad dominante el pago de la deuda tributaria o la solicitud de compensación o devolución.

De esta manera, y a través de las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, presentadas mensualmente por la entidad dominante, se determinará la cuota a ingresar agregada, cuyo ingreso deberá efectuar la entidad dominante, previéndose expresamente que si la declaración-liquidación agregada

---

<sup>39</sup> .- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 166.

<sup>40</sup> .-RUIZ GALLUD S., “Más ventajas para los Grupos Fiscales”, *El Economista*, 31 de octubre de 2006.

correspondiente al grupo de entidades se presenta extemporáneamente, se apliquen los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre el resultado de la misma, siendo responsable del ingreso de tal recargo la entidad dominante. O, podrá fijarse también una cuantía a compensar o devolver, ejerciéndose ese derecho a compensar o a devolver por el grupo, a través de la representación que ostenta la entidad dominante.

Téngase en cuenta que cuando un empresario o profesional incluya el saldo a compensar que resultare de una de sus declaraciones-liquidaciones individuales en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades, ya no podrá efectuar la compensación de ese importe en ninguna declaración-liquidación individual correspondiente a un período ulterior, con independencia de que resulte aplicable o no con posterioridad el régimen especial del grupo de entidades. Sin embargo esta regla tendente a condicionar las vicisitudes de las declaraciones individuales atendiendo a la inclusión o no de los saldos de las mismas en la declaración agregada del grupo no se aplica en otros supuestos; así por ejemplo, se prevé que si alguna de las entidades del grupo presenta una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual en una declaración-liquidación agregada del grupo que se hubiera presentado en plazo. En este caso se aplica el recargo, aunque a la Administración le consta el contenido del importe por su inclusión en la declaración agregada. Este tratamiento asimétrico resulta criticable, sobre todo teniendo en cuenta que, como vimos, se prevé la aplicación de los recargos por ingreso extemporáneo a la declaración agregada si la misma se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo<sup>41</sup>.

Si la cuantía total de los saldos a compensar a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades en un período de liquidación (que, en todo caso, ha de coincidir con el mes natural, supera el importe de los saldos a

---

<sup>41</sup> .-Se prevén también una especie de derecho de sucesión de las cuotas pendientes de devolución o compensación por el grupo a favor de las entidades integrantes cuando el régimen especial deje de aplicarse. En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

ingresar el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones agregadas que presenten con posterioridad, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las declaraciones-liquidaciones individuales en las cuales se ha originado dicho exceso. Y también podrá el grupo optar por la devolución<sup>42</sup>.

Además, y en concordancia con la naturaleza de representante que se atribuye a la entidad dominante en el régimen de *agregación*, es obligación de ésta comunicar a la Administración tributaria el cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 *quinquies* y *sexies* de esta Ley, que denominaremos sistema de *consolidación*. Además, la entidad dominante está obligada a comunicar la relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando aquéllas que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior. Y, por encima de todo, la entidad dominante está obligada, como vimos, a presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda.

Con relación a las obligaciones de información que la entidad dominante debe cumplimentar, hay que señalar que la nueva redacción de la Ley 37/1992 establece para los grupos a efectos del IVA un riguroso sistema de obligaciones formales y de información y tipifica diversas infracciones ligadas a su incumplimiento, ligando al mismo el correspondiente régimen sancionador.

Este sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que resulte de aplicación el régimen especial. Cabe únicamente la salvedad de que concurran causas razonables que obliguen a modificar tales criterios, las cuales deberán justificarse en la propia memoria. Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.

La no llevanza o conservación de este sistema de información por la entidad dominante se tipifica como infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del volumen de operaciones del grupo. Las

---

<sup>42</sup> .- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 167.

sanciones por estos incumplimientos resultan compatibles (no produciéndose vulneración del principio de no concurrencia, consagrado en el artículo 180, 3 la Ley General Tributaria) con las sanciones que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la Ley General Tributaria, pero no con una posible calificación como graves de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193.

Más dudosa resulta, desde las exigencias del principio de personalidad de las sanciones, el régimen de responsabilidad en cabeza de la entidad dominante, configurando una responsabilidad solidaria por las sanciones del resto de entidades del grupo, al margen de la responsabilidad que le corresponda a éstas por los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias<sup>43</sup>.

La finalidad de esta primera modalidad del régimen de tributación por grupos en el IVA es facilitar, a través de la compensación de saldos deudores y acreedores, la gestión tributaria del grupo y, sobre todo, evita *efectos financieros*.

## **IV.2. Los grupos en el IVA en la modalidad de consolidación.**

La segunda modalidad del régimen especial de grupos de entidades en el IVA, que vamos a denominar *de consolidación*, se aplicará cuando se manifieste una *segunda opción*, esto es, cuando “en el marco de la primigenia opción antes referida se ejercite otra más”<sup>44</sup>. Una segunda opción contemplada en los arts. 163 *quinquies* y *sexies*, es quizás la más innovadora y más interesante, porque va más allá del mero sistema de agregación de bases y compensación que prevé el sistema anterior. En concreto, la opción que se establece en el artículo 163 *sexies.cinco* de esta Ley, habrá de ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto y se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del

---

<sup>43</sup> .-Sobre el alcance del principio de no concurrencia en la Ley 58/2003, General Tributaria, véase, SIMON ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, *La Nueva Ley General Tributaria*, (dirg. Por Calvo Ortega), Thomson, Civitas, Madrid, 2004, pag. 723, donde precisa que la no concurrencia tiene una clara relación con el principio de proporcionalidad, porque “si una conducta tipificada por una norma que establece una sanción, el principio de proporcionalidad exige que la sanción guarde equilibrio con el reproche penal que merece esa conducta. Por tanto, la misma conducta no puede ser tipificada por otra norma que imponga una sanción adicional”. El principio de no concurrencia de sanciones no siempre imposibilita la sanción por dos órdenes al contemplar la conducta de forma distinta, no existiendo identidad de fundamento. Posteriormente ha entendido, en una interpretación más estricta, que una sanción en una vía blindo al sancionado frente a cualquier intento de sanción, en la misma o en distinta.

<sup>44</sup> .- CHECA GONZALEZ, C., *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pag. 167.

mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse conforme a lo dispuesto por el apartado dos de este artículo. Esta segunda opción supondrá asumir fundamentalmente dos efectos.

En primer lugar, esta segunda opción supone que el grupo va a aplicar una modalidad de consolidación pura, que afecta a la cuantificación de la base imponible a efectos del IVA en las operaciones intragrupo. La peculiaridad consiste en que se va a tomar como base imponible de dichas operaciones internas el coste de los bienes y servicios en ellas empleados. Así, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Habrá que esperar alguna puntualización reglamentaria sobre el uso directo o indirecto del bien o servicio, pero, en todo caso, la consecuencia fundamental es que se está descartando la concurrencia de un valor añadido gravable en las operaciones intragrupo, limitándose las bases imponibles al coste de los bienes y servicios utilizados. Ello supone que no se aplica el régimen ya expuesto de operaciones vinculadas, que obligaría a determinar las bases de IVA sobre el valor de mercado de las operaciones. Y supone, además, que no se va a generar ninguna deuda tributaria liquidable en tales operaciones intragrupo, lo que se asegura previendo la posibilidad de renunciar a las exenciones, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El ejercicio de esta facultad se llevará a cabo con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Una vez habilitada la solución técnica de reducir la base imponible en las operaciones intragrupo hasta el límite de los costes internos imputables a las mismas, quedaría por resolver la cuestión del IVA soportado en dichas operaciones intragrupo. La solución por la que opta la ley es la proponer una deducibilidad total de tales cuotas. Para ello, la reforma de la Ley 37/1992 incluye una segunda facultad.

Se trata de la posibilidad de configurar el conjunto de operaciones internas del grupo como un sector diferenciado. Así, se dispone que cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 *sexies.cinco* de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total

o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.

Ello permitiría la aplicación de la consecuencia prevista en el art. 101, 1 de la Ley 37/1992 para la deducción del IVA soportado en sectores diferenciados; la aplicación separada de la deducción del IVA soportado en el sector, y, por tanto, la previsión de una deducción total de las cuotas de IVA soportadas en las operaciones intragrupo. Esta posibilidad refuerza el atractivo de este régimen especial para los grupos de sociedades, en especial para grupos con entidades que apliquen el régimen de prorratea. Incluso, cuando se efectúen adquisiciones o importaciones para su utilización en común en las operaciones intragrupo y en operaciones exteriores, se dispone expresamente una excepción al párrafo 4 del artículo 101.uno de esta Ley, permitiendo la íntegra deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley.

El objetivo último de todas estas previsiones legislativas es, en todo caso, evitar cualquier tipo de distorsión derivada exclusivamente de la existencia de operaciones intragrupo, creando un espacio específico para las operaciones internas.

La reforma de la Ley del IVA por Ley 36/2006 intenta también solventar la cuestión de la afectación de los bienes y servicios utilizados en estas operaciones internas. Así, por un lado, se prevé que cuando se trate de bienes de inversión, su importe se imputará íntegramente durante todo el período de regularización, separándose del normal de amortización<sup>45</sup>. Y, por otro, se permite deducir las cuotas por la adquisición de estos bienes, siempre que tengan por destino la realización de operaciones que originen la deducción.

El ejercicio de esta segunda opción por un *régimen de consolidación* dentro del nuevo régimen de grupos en el IVA exige la identificación contable y la correcta imputación de los costes externos de las operaciones internas, esto es, una contabilidad analítica, o, lo que es lo mismo, exige disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se

---

<sup>45</sup> .-Con la única excepción de que de que, no obstante, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 101 a 119 y 121 de esta Ley, la valoración de estas operaciones se hará conforme a los artículos 78 y 79 de la misma.

refiere el artículo 163 *octies.uno* de esta Ley. Un sistema que refleje la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

Por último, es necesario insistir en que en esta modalidad de régimen de grupo, el derecho a deducir se ejercita de forma individual. Esto es, las deducciones se practicarán de forma individual por cada una de las entidades del grupo, debiendo aplicar entonces las reglas generales de base imponible para valorar las operaciones a efectos de calcular la prorrata de deducción en aquellos casos en que su determinación resulte procedente.

## **V. El contenido de la Disposición Adicional Sexta de la Ley 36/2006.**

Una última referencia al régimen del IVA contenido en la Ley de Prevención del Fraude se encuentra en la Disposición Adicional Sexta. Se trata de una disposición sin verdadero contenido normativo, lo cual no deja de resultar sorprendente, puesto que la función de toda Disposición Adicional es completar la ley, y no limitarse a efectuar *invocaciones de futuro*, sin verdadera virtualidad innovadora del ordenamiento.

En esta Disposición Adicional Sexta, bajo el epígrafe *regulación de las operaciones financieras en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario* se señala que “el Gobierno deberá efectuar un estudio del régimen aplicable en los impuestos generales sobre ventas a los servicios financieros y al funcionamiento de las normas sobre deducciones en ese sector que permita, en atención a la normativa comunitaria, remitir, en su caso, en el plazo de doce meses a las Cortes Generales un Proyecto de Ley en el que se establezca una nueva regulación de estas materias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en concordancia, en el Impuesto General Indirecto Canario”.

Nos encontramos ante una expresa manifestación del convencimiento del legislador de que la actual regulación de la tributación de las operaciones financieras en el IVA es ostensiblemente deficiente. Esta regulación se limita a la referencia en el artículo 20,1, 18º de la Ley 37/1992, presente desde la ley de 1986, de que las operaciones financieras están exentas, y a las salvedades referidas a que tal exención no se extiende a los servicios de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos o los servicios prestados en el marco de los contratos de *factoring*, como

ya había adelantado la Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2004<sup>46</sup>. Pero el TJCE ha formulado múltiples pronunciamientos respecto a la aplicación o no de las exenciones respecto a diversas operaciones financieras, sobre todo teniendo en cuenta el contenido del art. 13, B, de la Sexta Directiva. Así, pronunciamientos del TJCE que hacen referencia a que la gestión de créditos sólo está exenta de IVA en atención a lo dispuesto en el art. 13, B, d) de la Sexta Directiva cuando se realiza por quien concedió el crédito y no cuando se efectúa por un tercero distinto (sentencia *Muys en De Winter*, de 27 de octubre de 1993 (As. C-281/1991). O sobre la amplitud del concepto de cobro de créditos (sentencia *Finanzamt Gross-Gerau*, de 23 de junio de 2003 –As. C-305/01) o el sentido que ha de darse al concepto “operaciones relativas a títulos valores”, ya que la sentencia *Finacial Services Ltd* de 13 de diciembre de 2001, ha señalado que tal expresión se refiere, exclusivamente, a operaciones que pueden crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones de las partes sobre títulos valores.

Pero lo que debería haber hecho el legislador era proceder directamente a introducir las reformas que hubiese estimado oportunas, como ha hecho en otras tantas cuestiones relativas al IVA que ya hemos expuesto, y hacerlo teniendo en cuenta la abundante jurisprudencia del TJCE sobre la materia. Sobra, por tanto, esta “conminación” al ejecutivo a *estudiar* la situación, que choca con los más razonables postulados de la técnica legislativa.

---

<sup>46</sup> .-*Jurisprudencia Tributaria*, 2004, 429.