

DOCUMENTOS

OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA: RÉGIMEN COMUNITARIO Y EXPERIENCIAS COMPARADAS

Autora: *Antonia Jabalera Rodríguez*
Universidad de Granada

DOC. N.º 5/08



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de la autora, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. LA BASE IMPONIBLE DEL IVA: LA “CONTRAPRESTACIÓN” COMO VALOR SUBJETIVO Y SUS POSIBLES EXCEPCIONES
3. EL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA ANTERIOR A LA DIRECTIVA 69/2006/CE
 - 3.1. El principio de proporcionalidad y las medidas especiales para operaciones vinculadas en el IVA en las Decisiones del Consejo
 - 3.2. El principio de proporcionalidad y las medidas especiales para operaciones vinculadas en el IVA en la jurisprudencia del TJCE
4. OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE O EVASIÓN FISCALES EN LA DIRECTIVA 2006/112/CE
 - 4.1. Autorización para establecer una regla especial de cuantificación de las operaciones vinculadas
 - 4.2. El valor de mercado como instrumento antifraude
 - 4.3. Supuestos en los que procede la aplicación de esta regla especial de valoración
 - 4.4. Valoración de esta norma comunitaria sobre operaciones vinculadas en el IVA
5. LA NORMATIVA ESPAÑOLA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA
6. ALGUNAS EXPERIENCIAS COMPARADAS: EL CASO DEL REINO UNIDO, BÉLGICA E ITALIA
7. A MODO DE CONCLUSIÓN

RESUMEN

Hasta la aprobación de la Directiva 69/2006/CE, por la que se modifica la Sexta Directiva, no se preveía en el Derecho derivado comunitario una solución normativa específica para los supuestos en los que las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectuasen entre operadores económicos vinculados. Las soluciones a tales supuestos se incorporaban a título individual por cada uno de los Estados miembros haciendo uso de la facultad que les reconocía el artículo 27 de la Sexta Directiva (actual, art. 395 de la Directiva 2006/112/CE) de apartarse del régimen general del impuesto incorporando excepciones al mismo con el objetivo de simplificar su percepción o evitar el fraude o evasión fiscales. El Consejo, al autorizar esas medidas nacionales antielusivas, y el TJCE, al analizar su compatibilidad con el Derecho comunitario, han puesto sistemáticamente el acento en la necesidad de que las mismas sean conformes al principio de proporcionalidad, que impide la existencia de medidas antielusivas que se caractericen por la “automaticidad” de sus efectos, tengan la eficacia de una presunción absoluta e imposibiliten el ejercicio del derecho a la prueba en contrario.

Tras la aprobación de la Directiva 69/2006/CE se incorpora expresamente, entre las normas reguladoras de la base imponible, una excepción al principio general según el cual la base imponible en el IVA está constituida por la totalidad de la contraprestación, teniendo por objetivo dicha excepción (en la actualidad regulada en el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE y en el artículo 79. 5 de nuestra Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) prevenir el fraude o evasión fiscales; objetivo legítimo, sin duda. Una vez probada la existencia de vinculación entre las partes, y siempre que se produzca una pérdida fiscal al no tener los sujetos implicados derecho a deducirse plenamente el IVA, la base imponible será el valor normal de mercado, entendido como el precio del bien o del servicio comparable, o en su caso, el precio de compra o coste. Parece establecerse de este modo una presunción absoluta de fraude o evasión fiscal siempre que concurren los requisitos descritos en el artículo 80 de la Directiva comunitaria y 79. 5 de nuestra LIVA, la cual puede ser cuestionada a la luz de los principios comunitarios de proporcionalidad y no discriminación.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones vinculadas, *transfer pricing*, principio comunitario de proporcionalidad.

1. INTRODUCCIÓN

El fraude en el IVA se ha convertido en un problema real en muchos Estados miembros y minimizarlo en consecuencia en una prioridad comunitaria. Como reconoce la Comisión, aunque el índice de detección de dicho fraude es incierto y la cantidad exacta de dinero en juego resulta difícil de cuantificar, lo cierto es que las cantidades son indudablemente considerables; algunos Estados miembros han calculado pérdidas de hasta un 10 por 100 de recaudación neta de IVA¹. Además de esta pérdida de ingresos (que deberían servir para financiar los servicios públicos a escala nacional), este fraude genera distorsiones significativas en el funcionamiento del mercado interior, compromete el comercio legítimo en algunos sectores económicos, e impide la competencia leal²; causando así un perjuicio directo a los intereses financieros de la propia Comunidad y a su buen funcionamiento, al afectar al equilibrio global del sistema de recursos propios que, conforme al artículo 280 del Tratado CE, debe ser “equitativo y transparente”.

De ahí las numerosas estrategias e iniciativas adoptadas con el objetivo de prevenir, reducir y luchar contra el fraude o evasión fiscales en el ámbito del IVA³. Entre ellas, ha destacado por su potencial repercusión la Directiva 69/2006/CE, del Consejo de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones. Con esta Directiva se brinda a todos los Estados miembros la oportunidad de adoptar medidas con base legal para atajar el fraude y la evasión fiscales en determinados ámbitos específicos, entre las que se encuentra la posible introducción del gravamen al valor normal de mercado de las operaciones entre sujetos vinculados, a cuyo estudio dedicamos el presente trabajo⁴.

Tras la aprobación de esta Directiva 69/2006/CE, se ha procedido a la refundición de la Sexta Directiva (que ha quedado derogada), dando como resultado la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y es al contenido de ésta al que haremos referencia al analizar el régimen comunitario de operaciones entre sujetos vinculados en el IVA. Pero antes de comenzar con su estudio, creemos oportuno recordar aspectos básicos en relación a la determinación de la base imponible de este impuesto armonizado y a las posibles medidas antielusivas que pueden introducir los Estados miembros apartándose así de la regulación comunitaria armonizada del impuesto.

¹ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA [COM (2004) 260 final].

² Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo titulada “Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa”, de 25 de octubre de 2005 [COM (2005) 532].

³ En la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal de 31 de mayo de 2006 [COM (2006) 254 final], se recuerda que para combatir el fraude en el IVA, el régimen definitivo de este impuesto podría dar respuestas a los puntos débiles del mismo y a determinados tipos de fraude relacionados con él; y, a su vez, se proponen una serie de medidas a adoptar, que en la actualidad se encuentran en fase de estudio, entre las que se sitúan: la posibilidad de reforzar el principio de responsabilidad solidaria para el pago del impuesto; de ampliar, tal y como han solicitado algunos Estados miembros, la utilización del mecanismo de autoliquidación a las operaciones internas de un Estado miembro, poniendo en tela de juicio el principio de pago fraccionado; de imponer las entregas intracomunitarias a un tipo único suficientemente elevado para que no haya ninguna tentación de organizar un fraude carrusel, o en su caso, aplicar el tipo del Estado de destino, etc.

⁴ Se incluyen, entre otras medidas, en la Directiva 69/2006/CE: la posible incorporación en la base imponible de una transacción, que implique la transformación de oro de inversión, el valor del mismo, en aquellos casos en los que pierda su condición de oro de inversión como consecuencia de su transformación; la posibilidad de hacer recaer en determinados supuestos la responsabilidad del pago y la contabilización del impuesto en el destinatario de las entregas; la de valorar a precios de mercado las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos vinculados cuando ocasionen una pérdida fiscal, etc. Todas ellas han sido analizadas por SWINKELS, J.: “Combating VAT Avoidance”, *International VAT Monitor*, núm. 4, 2005, p. 235 y ss.

2. LA BASE IMPONIBLE DEL IVA: LA “CONTRAPRESTACIÓN” COMO VALOR SUBJETIVO Y SUS POSIBLES EXCEPCIONES

En las entregas de bienes o prestaciones de servicios la base imponible estará constituida, como regla general, por “la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones” (tenor del actual art. 73 de la Directiva 2006/112/CE y que coincide casi literalmente con el del anterior art. 11 de la Sexta Directiva)⁵.

En relación precisamente a dicho concepto “contraprestación”, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha reiterado en innumerables ocasiones que “constituye un valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos” (SSTJCE de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, as. 154/80, rec. p. 445, apartado 13; de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, as. 230/87, rec. p. 6365, apartado 16; de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88, rec. p. I-1235, apartado 19; de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 13; de 29 de marzo de 2001, *Comisión/Francia*, C-404/99, rec. p. I-2667; y de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gasabäck AB*, C-412/03, apartado 21). Dicha contraprestación, por tanto, como valor subjetivo podría entenderse como el valor que los sujetos intervinientes en la operación, más allá de la cuantificación pecuniaria, que puede faltar en todo o en parte, manifiestan en concreto querer atribuir a sus prestaciones recíprocas⁶.

Ello determina, *a priori*, la exclusión de los valores teóricos, objetivos o ficticios, desligados de la especificidad de la operación económica efectivamente realizada; si bien en algunos supuestos resulta inevitable acudir a tales valores (como aquéllos en los que la contraprestación es, en todo o en parte, en especie), como reconoce la propia norma comunitaria y las legislaciones nacionales; y en otros aconsejable, para evitar la elusión del impuesto mediante la declaración de un precio superior o inferior al que podría considerarse real⁷.

Precisamente por ello la Directiva comunitaria ha previsto una serie de reglas específicas referidas a ciertas operaciones, como los supuestos de autoconsumo de bienes o de servicios; sin perjuicio, de las particularidades establecidas en relación a los regímenes especiales del impuesto. Pues bien, entre dichas reglas específicas o especiales que excepcionan la norma general no se recogía hasta fecha relativamente reciente (hasta la aprobación de la Directiva 69/2006/CE), regla alguna que hiciese una referencia específica a la determinación de la base imponible cuando existe “vinculación” entre los sujetos que intervienen en la operación. De este silencio de la Sexta Directiva se infería, tal y como se ha señalado, que en estos supuestos de vinculación lo único procedente era aplicar la regla general, esto es, cuantificar a partir de la contraprestación efectivamente acordada⁸, y para apartarse de la misma, era preciso que el Estado miembro interesado, a título individual, siguiese un específico procedimiento descrito en su día en el artículo 27 de dicha Directiva (actual, 395 Directiva 2006/112/CE) para llegar a aprobar una regulación específica para estos supuestos.

En efecto, la propia norma comunitaria ha previsto desde su origen, y lo continúa haciendo en la actualidad, la posibilidad de que los Estados miembros puedan establecer medidas especiales de inaplicación de esta Directiva, con el propósito de simplificar la percepción, o como se dice hoy en día, el cobro, del impuesto, o en su caso, evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Ello supone admitir, en relación en concreto a la base imponible del IVA, la posible existencia de particularidades en

⁵ Conviene puntualizar que la base imponible para las adquisiciones intracomunitarias se determina conforme a los mismos principios y reglas establecidas para las operaciones interiores; por tanto, sobre la base de la noción de contraprestación, esencialmente (art. 83 Directiva 2006/112/CE).

⁶ MONDINI, A.: “Base imponibile e aliquota”, en *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Tomo I, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Roma, 2003, p. 303.

⁷ Véase las consideraciones realizadas por FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter subjetivo de la base imponible del IVA. STJCEE de 9 de julio de 1992”, *Impuestos*, Tomo II, 1992, p. 1095.

⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, pp. 144 y 145.

los ordenamientos tributarios nacionales, aunque para ello se imponen importantes limitaciones. En este sentido, para establecer una medida de inaplicación es preceptiva, además de que dicha medida responda a uno de los objetivos indicados (simplificación del cobro del impuesto y/o lucha contra el fraude y evasión fiscales), la autorización del Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, siguiendo el procedimiento descrito en un principio en el artículo 27 de la Sexta Directiva, y en la actualidad, en el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, más exhaustivo que el anterior. Y es precisamente esta vía la que han seguido tradicionalmente los Estados miembros para incorporar una mención expresa a los supuestos de operaciones vinculadas en el IVA, entre otras medidas de inaplicación.

Muy brevemente, podemos destacar de este procedimiento que se inicia con la presentación de una solicitud por parte del Estado miembro que desee establecer la medida de inaplicación ante la Comisión, acompañada de toda la información necesaria. Si la Comisión considera que dicha información es insuficiente, dispone de un plazo de dos meses a partir de la recepción de toda la documentación para ponerse en contacto con el Estado miembro en cuestión y solicitarle la información adicional que necesita. A continuación, una vez que la Comisión dispone de toda la información pertinente para la ponderación de la solicitud, procederá a notificarlo así al Estado miembro requirente dentro del mes siguiente y transmitirá a su vez la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros, para que éstos puedan pronunciarse sobre la legalidad y oportunidad de la medida de excepción solicitada por el Estado en cuestión. En los tres meses siguientes al envío de la anterior notificación, la Comisión presentará al Consejo su propuesta, o en su caso, si no está conforme con la medida de inaplicación, una comunicación exponiendo sus objeciones. Hoy en día, el artículo 395 prevé un plazo máximo de duración de todo el procedimiento; en concreto, indica que éste habrá de completarse, en cualquier caso, en un plazo de ocho meses a partir de la recepción de la solicitud por la Comisión, y además, por razones de transparencia y seguridad jurídica, exige que el Consejo resuelva expresamente, a diferencia de lo que en un principio establecía la Sexta Directiva (antes de su modificación por la Directiva 2004/7/CE, del Consejo, de 20 de enero de 2004) que permitía la aprobación tácita de medidas de inaplicación por el transcurso de un determinado plazo sin pronunciamiento expreso del Consejo.

Como decimos, éste ha sido el camino utilizado por los Estados miembros para introducir cláusulas antielusivas específicas en relación a las operaciones entre partes vinculadas en el IVA, y éste sigue y podrá seguir siendo el camino para incorporar medidas concretas que supongan una excepción al régimen general de este impuesto y encuentren, eso sí, en todo caso su justificación en la necesidad de simplificar la recaudación del mismo, o en su caso, prevenir y luchar contra el fraude y evasión fiscales. Ahora bien, en el caso de que la medida se refiera a operaciones económicas realizadas entre sujetos vinculados no precisará en adelante el Estado miembro de la autorización del Consejo, pudiendo hacer uso de la facultad que le brinda el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE; que permite a los Estados miembros establecer una regla especial para determinar la base imponible que tome en consideración la existencia de vínculos entre las partes. En tales supuestos, la base imponible será el valor normal de mercado del bien entregado o del servicio prestado, y no la contraprestación efectivamente pactada entre las partes.

Se infiere así fácilmente la diferencia significativa que en cuanto al que podríamos denominar régimen de operaciones vinculadas en el IVA se ha producido con la Directiva 69/2006/CE, verdadero punto de inflexión en esta materia. Con ella se armoniza una medida anteriormente aplicada a los supuestos de vinculación sólo por determinados Estados, aliviando de este modo (aunque sólo sea en parte, como veremos) el caos que podía generar la proliferación de normas antiabuso especiales y no estandarizadas entre los diferentes Estados miembros.

3. EL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA ANTERIOR A LA DIRECTIVA 69/2006/CE

Como ya hemos indicado, antes de la aprobación de la Directiva 69/2006/CE, han sido numerosos los Estados miembros que, para prevenir el riesgo de fraude o evasión fiscales, han solici-

tado y conseguido la preceptiva autorización del Consejo para establecer medidas de inaplicación del artículo 11 de la Sexta Directiva (actual, art. 73 de la Directiva 2006/112/CE), en las que se tome en consideración la existencia de vínculos entre las partes que intervienen en la operación⁹. Conseguir dicha autorización es una condición necesaria, aunque no suficiente, para la admisibilidad de cualquier medida de derogación de la Directiva IVA; sin dicha autorización la medida sería simplemente ilegítima y no podría exigirse su cumplimiento a los sujetos afectados por la misma (STJCE de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, rec. pp. 315 y ss., apartado 24). Ahora bien, una vez autorizada (y alcanzada, por tanto, su regularidad formal), encuentra dicha medida en el canon de proporcionalidad su propio límite sustancial, como vamos a ver a continuación en relación a las medidas antielusivas concretas para operaciones vinculadas en el IVA¹⁰.

3.1. El principio de proporcionalidad y las medidas especiales para operaciones vinculadas en el IVA en las Decisiones del Consejo

Debemos llamar la atención sobre el hecho de que el Consejo, al autorizar estas medidas especiales de inaplicación de la regla general de cuantificación de la base imponible en el IVA, ha erigido el principio de proporcionalidad como el criterio determinante de su admisibilidad. En efecto, al autorizar dichos regímenes especiales ha puesto el acento sistemáticamente, en todos los casos, sobre la necesidad de que la medida sea proporcionada al objetivo perseguido; que no es otro que evitar el fraude y evasión del impuesto, y reducir así las pérdidas fiscales provocadas por la manipulación de la base imponible. Precisamente, como reconoce el Consejo, es *en razón de esa particular relación entre las partes* por la que se fija con *frecuencia* (pero no en todos los casos) una contraprestación a un valor distinto del normal, lo cual da lugar a unos ingresos procedentes del IVA sensiblemente más bajos¹¹.

Se insiste, en este sentido, en la mayor parte de las autorizaciones concedidas en que dicha medida “debe aplicarse solamente en los casos de fraude o evasión del IVA y cuando se reúnan determinadas condiciones y, por tanto, [debe] ser proporcionada al objetivo perseguido” (autorización otorgada a España y Lituania). Es más, llega a afirmar el Consejo que esta medida especial

⁹ Entre otras, puede citarse la Decisión del Consejo de 21 de octubre de 2004, por la que se autoriza al Reino Unido para introducir una medida especial en virtud de la cual se establece una excepción al artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 325, de 28 de octubre de 2004); Decisión del Consejo de 14 de marzo de 2005 por la que se autoriza a la República de Chipre para establecer una medida de inaplicación de lo dispuesto en el artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 78, de 24 de marzo de 2005); Decisión del Consejo de 27 de febrero de 2006, por la que se autoriza al Reino de los Países Bajos a aplicar una medida de inaplicación del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 65, de 7 de marzo de 2006); Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006, por la que se autoriza al Reino de España para establecer una medida de inaplicación del artículo 11 y del artículo 28 *sexies* de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 150, de 3 de marzo de 2006); Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006, por la que se autoriza a la República de Lituania para establecer una medida de inaplicación del artículo 11 y del artículo 28 *sexies* de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOCE L 150, de 3 de marzo de 2006).

¹⁰ Véase en relación a las cláusulas de derogación que pueden establecer los Estados a la Directiva IVA, MONDINI, A.: “La nuova responsabilità solidale del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario”, *Rassegna tributaria*, núm. 3, 2005, p. 770; MELONCELLI, A.: “Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale”, *Rivista di Diritto Tributario*, Parte I, Tomo II, 2005, pp. 779 y ss.; PIASENTE, M.: “Le deroghe al diritto al detrattione Iva in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di giustizia”, *Rivista di Diritto Tributario*, Parte III, 2002, pp. 34 y ss.; PISTONE, P.: “Presunzione assoluta, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia”, *Rivista di Diritto Tributario*, Parte III, 1998, pp. 91 y ss.; ALMUDÍ CID, J. M., y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Prevención del fraude y operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. A propósito de la extemporánea e incompleta solicitud de autorización de España a la Unión Europea para incorporar un régimen de operaciones vinculadas en el IVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2006, p. 14; RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la Ley tributaria a examen*, Aranzadi, Navarra, 2006, p. 150; y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Las operaciones vinculadas y el IVA (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de mayo de 1997)”, *Impuestos*, Tomo II, 1998, pp. 954 y ss.

¹¹ Así lo reconoce en la autorización concedida a los Países Bajos en virtud de su Decisión de 27 de febrero de 2006, ya citada.

solamente debe [no emplea, por tanto, el condicional, debería¹²] aplicarse en los casos en que la Administración pueda concluir que la base imponible, determinada de conformidad con la regla general, está influida por la relación entre las partes. “Tal conclusión debe basarse, en cada caso, en hechos manifiestos y no en presunciones”¹³; lo cual resulta llamativo si se compara con la regulación actual de esta regla especial, tanto comunitaria como nacional (art. 79. 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA), en la que parece establecerse una presunción absoluta de fraude o evasión fiscales cuando concurren determinados requisitos.

Partiendo de estos presupuestos, al autorizar las medidas solicitadas por los Estados miembros para tomar en consideración al cuantificar el impuesto la existencia de vínculos entre las partes, el Consejo establece una serie de condiciones casi idénticas en la práctica totalidad de los casos, como que la contraprestación pactada esté “significativamente” por debajo del valor normal¹⁴; que las partes estén vinculadas entre sí; y que el destinatario posea un derecho a deducción restringido. A tales condiciones, añade expresamente el Consejo la mencionada exigencia de proporcionalidad; esto es, la necesidad de que, de los hechos concurrentes en cada supuesto, se infiera un *razonable nexo de causalidad* entre el importe de la contraprestación pactada (inferior o superior al valor normal, dependiendo de los casos) y la vinculación existente entre las partes, o dicho en otros términos, que existan una serie de hechos que permitan llegar a la conclusión de que precisamente han sido dichos vínculos (familiares, comerciales o jurídicos) los que han influido en la determinación de la base imponible; sin que, insistimos, puedan articularse a través de presunciones.

3.2. El principio de proporcionalidad y las medidas especiales para operaciones vinculadas en el IVA en la jurisprudencia del TJCE

Sobre estos mismos extremos ha insistido el TJCE que ha interpretado de manera rigurosa y restrictiva la posibilidad que tienen los Estados miembros de separarse de las normas contenidas en el artículo 11 de la Sexta Directiva (actual, art. 73 de la Directiva 2006/112/CE), bien a través de medidas expresas de derogación (que se consideran excepcionales), o bien a través de interpretaciones de los supuestos normativos contenidos en la Directiva (en un modo especial de las partidas que se incluyen y excluyen de la base imponible) que, de hecho, modifican la amplitud de este elemento de cuantificación no siempre de un modo conforme a la *ratio* de la disciplina comunitaria¹⁵. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha reiterado en numerosas ocasiones que “las medidas nacionales de inaplicación, que están destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, son de interpretación estricta y sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Sexta Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad” (SSTJCE de 10 de abril de 1984, *Comisión /Bélgica*, 324/82, rec. p. 1861, ap. 29; de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics LTD y Laughtons Photographs Ltd*, 138/86 y 139/86, rec. p. 3937, ap. 52; 9 de julio de 1992, C-131/91, *BV “K” Line Air Service Europe*, ap. 24; de 29 de mayo de 1997, *Skripalle*, C-63/97, ap. 24, entre otras).

Los Estados miembros han de adaptar, por tanto, las medidas de excepción al propósito específico para el que han sido adoptadas, y a tal efecto “pueden admitirse tratamientos distintos en la medida en que están justificados por circunstancias objetivas” (STJCE de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics LTD*, ya citada); expresión del principio de no discriminación.

Como consecuencia de lo anterior son inadmisibles, por desproporcionadas, aquellas medidas antielusorias internas que supongan una derogación global, absoluta y sistemática de la regla general de determinación de la base imponible, en la actualidad contenida en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE; y que impidan, por tanto, que se pueda tener en cuenta, en todo caso, la con-

¹² Bien es cierto que en algunos casos sí utiliza dicho condicional, como en la autorización concedida al Reino Unido, en virtud de la Decisión del Consejo de 21 de octubre de 2004, y Chipre, por Decisión del Consejo de 14 de marzo de 2005, ya citadas.

¹³ Decisión del Consejo de 27 de febrero de 2006, que se refiere a los Países Bajos, ya citada.

¹⁴ Considerando como tal, en la generalidad de los supuestos, el definido en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra d) de la Sexta Directiva; definición que en la actualidad ha sido sustituida por la del artículo 72 de la Directiva 2006/112/CE.

¹⁵ MONDINI, A.: “Base imponible e aliquota”, *cit.*, p. 344.

trapestación efectivamente convenida (SSTJCE de 10 de abril de 1984, *Comisión /Bélgica*, 324/82; de 9 de julio de 1992, *BV "K" Line Air Service Europe*, as. C-131/91; y de 29 de mayo de 1997, *Skripalle*, C-63/97¹⁶). En tales supuestos se establece en realidad una presunción absoluta de fraude fiscal contraria al principio comunitario de proporcionalidad.

Por tanto, las medidas nacionales tendentes a evitar fraudes o evasiones fiscales no pueden ser desproporcionadas respecto de la finalidad perseguida, o dicho en otros términos, sólo son admisibles en cuanto que se limiten a prever aquellas derogaciones a la regla general necesarias para evitar un riesgo "real" de fraude o evasión fiscal. De ahí que, en un principio, una medida nacional, como la actualmente recogida en el artículo 79. 5 de nuestra LIVA, podría considerarse desproporcionada al prever la aplicación del valor de mercado en las operaciones entre sujetos vinculados en detrimento de la contraprestación pactada, en todo caso. No se puede olvidar, en este sentido, como ha reconocido el TJCE, que si bien es cierto que "puede existir, entre parientes o personas vinculadas, cierto riesgo de fraude o evasión fiscal" (apartado 25); "tal riesgo no existe, sin embargo, cuando de los datos objetivos se desprende que el contribuyente ha actuado correctamente" (STJCE de 29 de mayo de 1997, *Skripalle*, C-63/96, apartado 26).

Vemos, por tanto, cómo los principios de proporcionalidad, entendido como prohibición de exceso, o si se prefiere, como exigencia de una racional relación medio-fin¹⁷, y de no discriminación, constituyen los límites y los parámetros fundamentales para juzgar la adecuación de las medidas internas derogatorias de la regla general contenida en la Directiva comunitaria sobre IVA a la finalidad antifraude y la compatibilidad de los resultados alcanzados con las exigencias del mercado único¹⁸. En este sentido ha afirmado el Tribunal de Justicia que "en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad" (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de junio de 2000, *Schlossstrasse*, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 44; de 26 de abril de 2005, "Goed Wonen", C-376/02, rec. p. I-3445, apartado 32; de 11 de mayo de 2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise y Attorney General*, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2007, C-409/04, *Teleos pl y otros*, apartado 45). Y "por lo que respecta, más en concreto, al principio de proporcionalidad, es preciso recordar que, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros (...) pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin" (apartado 30). Además de esta adecuación entre la medida adoptada y el objetivo perseguido con la misma, se exige, a su vez, que no existan otras medidas menos restrictivas para alcanzar el mismo resultado (STJCE de 12 de junio de 2003, C-112/00, *Schmidberger*, apartado 93) o que causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata (STJCE de 27 de septiembre de 2007, C-409/04, *Teleos pl y otros*, apartado 52), así como que dichas medidas no sean utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (STJCE de 21 de marzo de 2000, C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa y otros*, apar-

¹⁶ En este sentido, el TJCE en su Sentencia de 29 de mayo de 1997, *Skripalle*, C-63/97, reconoció que la normativa alemana sobre IVA que preveía que las reglas de autoconsumo se aplican en todo caso por analogía a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre entidades y sujetos vinculados no era conforme a Derecho Comunitario, en cuanto que "al considerar como base imponible los costes producidos cuando existe vinculación entre las partes, incluso en los casos en que resulta evidente que la renta pactada, que corresponde a los alquileres habitualmente practicados en el mercado, es inferior a tales costes, la normativa alemana no se contenta con establecer las excepciones estrictamente necesarias en orden a evitar el riesgo de evasión o fraude fiscales. Por consiguiente dicha normativa no está amparada por el artículo 27 de la Sexta Directiva". Recordemos que, en este caso, el Sr. Skripalle había alquilado unos apartamentos a una sociedad de responsabilidad limitada cuyos socios eran su hijo mayor de edad y su esposa por un precio que era inferior a la base imponible mínima prevista en la normativa alemana (el coste de producción), aunque el importe del alquiler convenido correspondía al alquiler percibido habitualmente en el mercado por este tipo de inmuebles. Por ello concluye el TJCE que una medida como la prevista por la normativa alemana no está amparada por la Sexta Directiva "cuando la contraprestación convenida sea la habitual en el mercado, pero inferior a la base imponible mínima" (STJCE de 29 de mayo de 1997, *Skripalle*, C-63/97).

¹⁷ Véase las consideraciones realizadas por GARCÍA NOVOA sobre este principio de proporcionalidad erigido en piedra angular de la admisibilidad por la jurisprudencia comunitaria de las medidas internas para hacer frente a la elusión fiscal ("Los instrumentos para hacer frente al fraude y a la elusión tributaria. Perspectivas de Derecho Comunitario", en *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Colex, Madrid, 2005, pp. 286 y 287).

¹⁸ MONDINI, A.: "Base imponible e aliquota", *cit.*, p. 344. A su vez, esta necesidad de que las medidas deberían ser proporcionadas y quedar limitadas a la resolución de problemas concretos, se reitera en el considerando primero de la Directiva 69/2006/CE.

tado 52; de 21 de febrero de 2006, C-255/02, *Halifax y otros*, apartado 92; y de 27 de septiembre de 2007, C-409/04, *Teleos pl y otros*, apartado 46).

En definitiva, tanto de las autorizaciones individuales del Consejo como de la jurisprudencia del TJCE se desprende que, en principio, desde la óptica comunitaria nada impide a los Estados miembros adoptar medidas internas contra el fraude y evasión fiscales; si bien esta decisión legítima no es una patente de corso para introducir cualquier tipo de medida al margen de la propia prevalencia del ordenamiento comunitario. De éste se infiere que estas medidas internas antielusorias, como aquéllas que prevén el gravamen a valor normal de mercado de las operaciones entre partes vinculadas, serán admisibles y conformes al Derecho comunitario siempre que respeten los principios de no discriminación, seguridad jurídica y proporcionalidad.

4. OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE O EVASIÓN FISCALES EN LA DIRECTIVA 2006/112/CE

Con la Directiva 69/2006/CE, del Consejo de 24 de julio de 2006, entre otras modificaciones, se incorpora una regla especial de determinación de la base imponible por la que se posibilita que se valoren las operaciones entre sujetos vinculados conforme al valor normal de mercado. En la actualidad, este régimen especial está regulado en el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, y es precisamente al contenido de este último al que vamos a hacer referencia a continuación.

Se ha justificado la incorporación en el texto de la Directiva de esta medida en la conveniencia de que “los Estados miembros tengan la posibilidad de intervenir en la fijación del valor de las entregas, servicios y adquisiciones en circunstancias específicas, debidamente limitadas, con el 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” (considerando 3 de la Directiva 2006/69/CE, y se reitera en el considerando 26 de la Directiva 2006/112/CE).

Dice el artículo 80 que “para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado”. Estas medidas, que serán, ante todo, de tipo legislativo, podrán preverse con carácter general con respecto a cualquier tipo de operación, o bien, tener un alcance más limitado o restringido, abarcando sólo determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios; tal y como permite la propia norma comunitaria al reconocer que cuando hagan uso de esta facultad “los Estados miembros podrán definir las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a los que se aplicarán las medidas” (apartado 2 del art. 80).

4.1. Autorización para establecer una regla especial de cuantificación de las operaciones vinculadas

El objetivo de esta modificación es el de contrarrestar los fenómenos de fraude y evasión fiscal ligados a las operaciones vinculadas en el IVA; de modo que, sólo y exclusivamente en el contexto de la lucha contra los comportamientos defraudatorios y evasivos se podrá adoptar por el Estado miembro una regla particular de determinación de la base imponible en los supuestos de vinculación.

Se ha de tener en cuenta que la evasión y fraude fiscal a los que se refiere el artículo 80 de la Directiva son “naciones comunitarias” que deben ser entendidas a la luz de los objetivos de armonización del IVA y su definición no puede ser dejada, por tanto, a la discrecionalidad de los Es-



tados miembros; ahora bien, no encontramos en Derecho comunitario una conceptualización, ni siquiera aproximada, de ambos fenómenos, correspondiendo su aclaración, como en tantas otras ocasiones, al TJCE. Al respecto, se ha destacado por parte de algunos autores que los conceptos de evasión y elusión fiscal se construyen desde las resoluciones del TJCE más desde una aproximación económica que jurídica, integrando en su ámbito todo tipo de supuestos, ya sean lícitos o ilícitos, que impidan objetivamente la realización o consecución de un modelo de imposición pensado en función de determinados efectos en el plano microeconómico y macroeconómico (STJCE de 12 de julio de 1988, C-136/86, *Direct Cosmetics II*)¹⁹.

Lo primero que llama la atención, tras la lectura del artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, es el carácter opcional que se le confiere a esta medida; no se impone ni exige a los Estados miembros que la apliquen preceptivamente. Ello obedece a que se ha pretendido con su incorporación, al igual que con el resto de medidas previstas en un principio en la Directiva 69/2006/CE, conceder a los Estados miembros un cierto margen para adaptarlas a sus particulares situaciones nacionales, sin que estén obligados a aplicarlas si no le son de utilidad, teniendo en cuenta las múltiples mutaciones que experimentan los mecanismos de fraude ideados para eludir los mecanismos destinados a eliminarlos²⁰.

Ahora bien, este carácter facultativo y el amplio espacio de discrecionalidad dejado a los Estados miembros, sobre todo en la definición de los supuestos de vinculación, resta relevancia a esta medida y dará lugar a supuestos no plenamente armonizados a nivel comunitario²¹. Las diferencias de formulación de esta regla especial de determinación de la base imponible del IVA en las normas internas de los particulares Estados miembros pueden llegar a ser significativas y quizá discutibles, si tenemos en cuenta que se trata de un impuesto supuestamente armonizado. Ante una misma operación, habrá Estados miembros en los que dicha operación se califique como “vinculada”, y se cuantifique, por tanto, atendiendo al valor normal de mercado (art. 80 de la Directiva 2006/112/CE), mientras que en otros Estados miembros se atenderá a la contraprestación real y efectivamente pactada (en virtud de la aplicación de la regla general del art. 73), y ello dependiendo de que hayan hecho uso o no de la facultad que les ofrece este artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE. Poca diferencia habrá, por tanto, con respecto a la situación anterior a la adopción de esta Directiva. Es más, entre los Estados que siguiendo este artículo 80 hayan previsto una regla particular de valoración para los casos de vinculación, subsistirán también inevitables diferencias de peso; partiendo de la propia delimitación conceptual de los supuestos de vinculación que puede ser diferente de un Estado a otro, lo que motivará que su interpretación no resulte ni mucho menos uniforme en los distintos Estados miembros, y con las repercusiones que ello podrá tener, sobre todo, aunque no exclusivamente, cuando nos encontremos ante operaciones intracomunitarias.

En consecuencia, al atribuirle un carácter opcional podremos continuar encontrando una variedad heterogénea de reglas de determinación de la base imponible para los supuestos que puedan calificarse como “operaciones vinculadas”; lo cual, puede llegar a constituir un obstáculo al buen funcionamiento del mercado interior, así como, contravenir el principio de neutralidad concurrencial o competencial del tributo²²; cuando, en realidad, uno de los objetivos que se persiguen con la armonización de la base imponible en el IVA es precisamente el de evitar distorsiones de la competencia. En

¹⁹ Sobre la distinción en concreto de ambas figuras se ha señalado que “l'elemento che distingue tra loro i diversi concetti è dato dall'intensità del profilo soggettivo, dall'intenzionalità dell'effetto optativo: máximo nella «frode», mínimo nell' «evasione», che si configura *anche* a prescindere dalle intenzioni dell'agente, ogniqualvolta si rializzi *oggettivamente* una perdita di gestito, o le caratteristiche dell'attività economica svolta di fatto ostacolano l'imposizione dell'intero valore aggiunto sino allo stadio del consumo finale” (MONDINI, A.: “La responsabilità solidale...”, *cit.*, p. 773, nota 27).

²⁰ Así ha venido a reconocerse en la Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 77/388/CE, en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones [COM (2005) 89 final].

²¹ Lo cierto es que las Directivas comunitarias en la generalidad de los supuestos no contienen directamente normas antiabuso, sino que se limitan a autorizar a los Estados miembros para que apliquen sus propias normas, dentro de ciertos límites, como sucede con la Directiva 2006/112/CE. *Vid.* en este sentido, RUIZ ALMENDRAL, V.: *op. cit.*, p. 150.

²² Conviene tener presente como se reconoce en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre “Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa” [COM (2005) 532 final] que “cada vez es más evidente que conviene lograr una aplicación más uniforme del sistema del IVA para facilitar las actividades ejercidas por las empresas a escala comunitaria”.

este sentido, en el considerando 25 de la Directiva 2006/112/CE se dice que “la base imponible debe ser armonizada, de manera que la aplicación del IVA a los hechos imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros”.

Se ha de garantizar, para evitar estos posibles efectos negativos, una aplicación más uniforme del IVA²³, siendo para ello necesario la mayor armonización posible, en cuanto que, como se ha puesto de manifiesto, cualquier diferencia en la determinación de la base imponible terminará por acentuar exponencialmente las divergencias que aún hoy persisten entre los Estados miembros en materia de tipo de gravamen²⁴.

Todo ello, además, sin olvidar que la aprobación de esta Directiva no impide a los Estados miembros continuar planteando nuevas excepciones a su aplicación en virtud del procedimiento descrito en el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, de modo que en principio podrían diseñar para el gravamen de las operaciones vinculadas en el IVA una regla particular y específica no del todo coincidente con la prevista en la Directiva comunitaria, que habrá de contar, eso sí, con la autorización del Consejo.

En cualquier caso, por razones de transparencia, cuando un Estado miembro establezca una medida en aplicación de lo dispuesto en este artículo 80 Directiva 2006/112/CE, deberá informar al Comité del IVA, al que se refiere el artículo 398 de dicha Directiva, siempre y cuando no se trate de una medida que haya sido autorizada por el Consejo antes de una determinada fecha (el 13 de agosto de 2006) y que siga aún vigente (apartado 3 del art. 80 de la Directiva 2006/112/CE).

4.2. El valor de mercado como instrumento antifraude

Probada la vinculación entre las partes, la base imponible será el valor normal de mercado, que es un valor objetivo, desligado de la especificidad de la operación y de la libre voluntad de las partes que se traduce en la contraprestación real y efectivamente satisfecha. Se utiliza dicho valor como instrumento antifraude, y constituye, en consecuencia, una excepción a la regla general en la determinación de la base imponible del IVA.

Se ha optado por el valor de mercado, y no por el criterio de precio de coste, por considerar aquél más adecuado; ya que si bien la aplicación del precio de coste permitiría a los Estados miembros poder neutralizar las pérdidas fiscales sufridas debido a una alteración de la contraprestación, con la aplicación del valor normal se permite además a las autoridades fiscales proteger una parte del Impuesto sobre el Valor Añadido. Aunque, en principio, pueda resultar igualmente complicado calcular el valor normal y el precio de coste de cada entrega realizada, “mediante la aplicación del valor normal los Estados miembros tienen mayores perspectivas de lograr la recaudación de unos importes más aproximados al impuesto que, en principio, habría debido adeudarse” [COM (2005) 89 final]. Además, como se ha reconocido, al escoger el valor de mercado como criterio de cuantificación se pretende proteger no solamente los intereses recaudatorios de los Estados miembros, “sino también evitar las distorsiones en la competencia que pudieran derivarse de la aplicación de precios distintos a los de mercado”²⁵.

La propia Directiva especifica qué entiende por valor de mercado (*open market value*). De hecho, la Sexta Directiva ya incorporaba una definición de valor normal de mercado (si bien referi-

²³ El hecho de que la Sexta Directiva (y la actual, Directiva 2006/112/CE) se siga caracterizando por el mantenimiento de numerosas opciones, facultades y excepciones ha sido, muy a menudo, el precio que ha debido pagarse para lograr que se adopten por unanimidad las Directivas sobre IVA, tal y como ha reconocido la Comisión; que añade, además, que algunas de estas opciones, facultades y excepciones pueden constituir verdaderos obstáculos para el buen funcionamiento del mercado interior, de ahí que convendría plantearse su supresión en aras a garantizar una mayor uniformidad en la aplicación del IVA [COM (2000) 348 final].

²⁴ MONDINI, A.: “Base imponibile e aliquota”, *cit.*, p. 343.

²⁵ ALMUDÍ CID, J. M.: “La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata”, *Quincena Fiscal*, número 15, 2005, p. 23, y ALMUDÍ CID, J. M., y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *op. cit.*, p. 15.

da a las prestaciones de servicios) en su artículo 11, parte A, apartado 1, letra d), que ha quedado derogada. Lo que llama la atención es la ubicación sistemática del actual precepto que define con alcance omnicomprendido dicho valor; lo cual, atendiendo sólo a este criterio, podría llevar a poner en tela de juicio la naturaleza residual y limitada que se le ha atribuido en el ámbito del IVA. En efecto, resulta cuanto menos curioso que en la Directiva 2006/112/CE por la que se refunde la Sexta Directiva, el primer artículo que encabeza el título VII dedicado a la Base imponible sea precisamente el que incorpora una definición de “valor normal de mercado”. Ello no significa que en virtud de esta Directiva 2006/112/CE se haya producido una alteración de la regla general, ni, por tanto, que la “totalidad de la contraprestación” (a la que se hace mención en los mismos términos que en la Sexta Directiva) haya dejado de ser el criterio fundamental en torno al cual gira la determinación de la base imponible en el IVA; pero es quizá una muestra sintomática de la paulatina irrupción del valor de mercado (que es un valor objetivo) en este impuesto, cuya base imponible tradicionalmente se ha considerado, normativa, jurisprudencial y doctrinalmente como expresión de la voluntad de las partes intervinientes en la operación, esto es, como expresión de un valor subjetivo.

Define este valor el artículo 72 de la Directiva del siguiente modo:

“A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «valor normal de mercado» el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

Cuando no pueda establecerse una entrega de bienes o una prestación de servicios comparable, se entenderá por «valor normal de mercado» lo siguiente:

- 1) con respecto a los bienes, un importe no inferior al precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega;
- 2) con respecto a un servicio, un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo.”

La nueva Directiva supone aplicar el principio de libre competencia, o utilizando la terminología anglosajona, *arm's length principle*, que es un principio objetivo, también al ámbito de la imposición indirecta cuando nos encontremos ante operaciones entre sujetos o entidades vinculadas²⁶. En primer lugar, se atiende preferentemente por la normativa IVA al precio “comparable” del bien entregado o del servicio prestado; aplicándose, por tanto, el llamado método de precio de mercado comparable. Se compara el precio cobrado por bienes o servicios en una operación vinculada con el acordado en una transacción comparable desarrollada en circunstancias similares en un mercado abierto entre partes no vinculadas.

Dada la dificultad de encontrar en ocasiones operaciones que sean verdaderamente comparables atendiendo a la especificidad o singularidad de los propios bienes entregados o de las transacciones efectuadas, se prevé con carácter subsidiario la posible aplicación del precio de compra, o en su defecto, el precio de coste, en el supuesto de entrega de bienes; y de la totalidad del coste, tratándose de una prestación de servicios. Se entenderá en estos supuestos, por tanto, por valor normal de mercado, como mínimo, ese precio de compra o de coste. Dicho valor, en consecuencia, no podrá ser inferior al coste soportado por el proveedor al realizar la entrega o al prestar el servicio, ni siquiera cuando condiciones de mercado así lo justifiquen (excepción en un principio prevista con el objeto de ofrecer una protección adicional al sujeto pasivo en la Propuesta de Directiva y que finalmente no se ha incorporado al texto definitivo). En cualquier caso, esto será así, tal y como se desprende de la Directiva, cuando no haya podido fijarse lo que podríamos denominar “valor de mercado comparable”; pues, en caso contrario, dicho valor sí podrá ser, según entendemos, inferior en su caso al precio de compra o coste.

²⁶ Ello supone igualmente trasladar al ámbito de la imposición indirecta todos los problemas o dificultades que se plantean en relación a la determinación del precio de transferencia en las operaciones entre sujetos vinculados en el ámbito de la tributación directa. Véase las consideraciones que sobre la incorporación de este principio de libre competencia en el ámbito de la Sexta Directiva realiza FUXA, D: “Transfer pricing, prestazione di servizi e IVA comunitaria”, *Il Fisco*, núm. 18, 2006, pp. 1-2771.

4.3. Supuestos en los que procede la aplicación de esta regla especial de valoración

Para que la operación pueda valorarse conforme al valor normal de mercado, es preciso que concurren dos circunstancias, tal y como se desprende del artículo 80 de la Directiva; de un lado, que exista vinculación entre las partes; y de otro, que se cause un perjuicio económico real a la Hacienda Pública.

A) Existencia de vinculación entre las partes

No incorpora la norma comunitaria una definición o delimitación de los supuestos de vinculación; se limita a recoger de forma excesivamente amplia e imprecisa la distinta naturaleza de los vínculos que pueden existir entre los sujetos (“vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos”), remitiéndose a la determinación que realice cada Estado miembro al respecto. Tan sólo aclara que “los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último” (párrafo último del apartado 1.º de este artículo 80). Las posibilidades que ofrece la normativa comunitaria en la delimitación de los supuestos de vinculación en el ámbito laboral es extraordinariamente amplia, y quizá, en nuestra opinión, lo es en exceso. Permite considerar vinculado al empleador con cualquier persona que tenga un *vínculo estrecho* con el empleado, con independencia de cuál sea la naturaleza de dicho vínculo (relación de parentesco, amistad, etc.). En este sentido, la norma española es de forma acertada, a nuestro juicio, bastante más restrictiva; al considerar que existe vinculación “en las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo” [artículo 79. 5 segundo párrafo letra b) de la LIVA]; esto es, sólo adquiere relevancia fiscal para la normativa española la vinculación directa entre el empleador y el empleado, y no la de aquél con el resto de personas que más o menos estén ligadas a éste último. Y todo ello, sin olvidar que la mera inclusión de las relaciones de carácter laboral entre aquéllas en las que se presume la existencia de vinculación podría ser cuestionable atendiendo a que “en la generalidad de los casos, este tipo de transacciones no encierran supuestos de evasión impositiva que haya que atajar metiéndolas en el mismo saco que el resto de operaciones vinculadas”²⁷.

Del mismo modo, resulta igualmente sorprendente la amplitud que se desprende de la referencia en la norma comunitaria a las relaciones de parentesco, entre otras, pues alude a “vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos”; mención extraordinariamente imprecisa e indeterminada que no permite ni mucho menos delimitar con cierta exactitud el ámbito de posibles sujetos afectados por esta regla especial.

Por tanto, resulta cuanto menos llamativo el amplio margen de discrecionalidad dejado a los Estados miembros por la Directiva comunitaria para definir los supuestos de vinculación; lo cual propiciará sin duda la existencia de definiciones heterogéneas y diversas de un Estado miembro a otro e incidirá inevitablemente en la propia determinación de la base imponible de este impuesto armonizado.

B) Incidencia en la recaudación final del impuesto

Especifica el artículo 80 que existiendo vinculación entre las partes, la base imponible podrá ser el valor normal de mercado, sólo en los casos siguientes:

a) Cuando el precio sea inferior al valor normal y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a la deducción (previsto en los arts. 167 a 171 y 173 a 177 de la Directiva 2006/112/CE).

²⁷ ALMUDÍ CID, J. M., y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *op. cit.*, p. 18; quienes señalan además que “mal casa con ello el hecho de reconducir todas las transacciones por debajo del precio de mercado que tengan lugar entre empresarios y sus trabajadores, las cuales no creemos que hayan sido concebidas por sesudos especialistas como instrumentos para el fraude en el IVA. O, ¿acaso, ésa es la única finalidad que persiguen los comedores de personal de las empresas, el suministro de electricidad a un precio reducido, la entrega de vehículos como retribución de los empleados, o cualesquiera otras situaciones que cabe pensar que se dan entre estas personas vinculadas?”, (*op. cit.*, p. 18).

b) Cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción y la entrega o prestación esté sujeta a una exención (en virtud de los arts. 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2 y 380 a 390).

c) Cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción²⁸.

Se prevé la aplicación de esta norma tanto a los supuestos de entregas y prestaciones infravaloradas en las que se efectúa la operación imponible a un precio reducido con un comprador que no puede deducir la totalidad del IVA, dando lugar a una cuota impositiva inferior que representa una pérdida efectiva de ingresos fiscales; como aquéllas otras sobrevaloradas. En este último caso, esta disposición está pensando en aquellos sujetos pasivos que no tienen pleno derecho a la deducción y que incrementan intencionadamente el precio de las entregas imponibles a las empresas plenamente sujetas al impuesto que están vinculadas con ellas. De este modo, el destinatario tiene derecho a recuperar la totalidad del impuesto soportado, pero, al haber incrementado el valor, el proveedor consigue cambiar el equilibrio entre el valor de las entregas imponibles y no imponibles que está realizando a fin de lograr un aumento de la proporción de IVA deducible²⁹. Estos mismos resultados se pueden lograr por los sujetos vinculados reduciendo el valor de una entrega exenta a fin de disminuir su volumen de negocios exento el porcentaje de cuotas deducibles a recuperar.

Se consigue al incorporar estos supuestos que se aplique esta norma sólo cuando la alteración del valor de una entrega o de una prestación de un servicio produzca una pérdida directa de

²⁸ En la definición o delimitación de estos tres requisitos la norma comunitaria en su versión española emplea expresamente el término “precio”, al indicar que éste es superior o inferior al valor normal de mercado; si lo comparamos con la redacción de este mismo precepto en otras lenguas, vemos que en la versión inglesa se habla de *consideratio*, en la francesa de *contrapartie* y en la italiana de *corrispettivo*, términos todos ellos que pueden traducirse como “contraprestación”, tras la lectura junto a este artículo 80, del artículo 73 de la Directiva.

Como resulta sabido, la “contraprestación” en el ámbito del IVA no se identifica con el “precio” aunque cierto es que guarda una indiscutible relación con él. Para llegar a determinar la “contraprestación”, además del precio que por lo general se establece por la entrega de bienes o prestación de servicios (art. 73 de la Directiva), se habrán de incluir otras partidas que pueden provenir tanto del destinatario de la operación como de terceros sujetos, como son las subvenciones (art. 78 de la Directiva), o en su caso, se habrán de excluir otras mencionadas en el artículo 79 de la Directiva. En este sentido, se ha señalado que “la nozione di corrispettivo (già accolta nella seconda direttiva IVA 67/228/CEE) si distingue da quella di prezzo costituito da una somma di denaro (così originariamente nella proposta di sesta direttiva) per la sua onnicomprensività (poiché permette di comprendere nella disposizione generale anche gli scambi permutativi) e perché si rende applicabile a tutti gli stadi di commercializzazione dei beni e dei servizi (mentre la nozione di prezzo, più economica che giuridica, risulta soprattutto pertinente alla fase finale di immissione al consumo)” (MONDINI, A.: “Base imponible e aliquota”, *cit.*, p. 297).

Dado, por tanto, que por precio se entiende el valor pecuniario en que se estima un bien o servicio; atendiéndonos a la redacción literal del artículo 80 de la Directiva en su versión española podría cuestionarse la inclusión en su ámbito de aplicación de aquellos supuestos en los que la contraprestación pactada es en especie. Ahora bien, teniendo en cuenta como ha reconocido el TJCE que “las diversas versiones lingüísticas de un texto comunitario deben interpretarse de modo uniforme y, por lo tanto, en caso de discrepancia entre las mismas, la disposición de que se trate debe interpretarse en función del sistema general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte” (STJCE de 13 de abril de 2000, as. C-420/98, *W. N.*, apartado 21), podemos concluir que se incluyen todo tipo de entregas de bienes y prestaciones de servicio a título oneroso con independencia de que la contrapartida pactada sea monetaria o en especie. En cualquier caso, aunque no se considerase integrada en el ámbito de esta regla especial, también se cuantificaría a partir del valor normal (art. 79. 1 LIVA).

Mayores dificultades plantea la integración en esta regla especial, atendiendo nuevamente a la literalidad del precepto, de aquellos supuestos en los que no existe contraprestación, esto es, cuando nos encontramos ante entregas de bienes o prestación de servicios gratuitos. Sabido es que, con carácter general, en este tipo operaciones entre operadores económicos independientes se atenderá para determinar la base imponible al precio de compra del bien o de bienes similares, o a falta de precio de compra al precio de coste, si se trata de una entrega de bienes (arts. 76, 18 y 74 Directiva), o a la totalidad de los gastos o coste, si se trata de una prestación de servicios (arts. 26 y 75 Directiva 2006/112/CE).

Ahora bien, cuando dicha operación se efectúa entre sujetos vinculados cabe preguntarse cuál será la regla especial aplicable. De una parte podría considerarse que entre las reglas especiales de determinación de la base imponible contenidas en la Directiva 2006/112/CE, puede diferenciarse, a su vez, entre reglas generales (como las aplicables a las operaciones gratuitas o supuestos de autoconsumo, arts. 76 y 77) y una norma especial (la que se refiere a las operaciones vinculadas, art. 80, entre otras); pudiendo concluirse, de este modo, la aplicación prioritaria de esta última al ser una concreción más de la propia particularidad de la operación (Consideraciones efectuadas siguiendo a MORENO FERNÁNDEZ, I., quien comenta el artículo 79. 5 LIVA antes de su modificación: *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, Aranzadi, Pamplona, 2003, p. 48). Ahora bien, no puede desconocerse que esta conclusión conduce a situaciones no del todo compatibles con el principio de no discriminación; sin olvidar que, como hemos dicho, el artículo 80 expresamente incorpora la referencia a la existencia de una contraprestación, que será superior o inferior al valor normal de mercado, al describir las condiciones que posibilitan la aplicación de esta regla especial, de manera que al no concurrir contraprestación alguna puede concluirse la ausencia de uno de los elementos determinantes de dicha norma.

²⁹ Así se reconoce en la Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CE [COM (2005) 89 final].

ingresos fiscales. En el caso de que las dos partes que intervienen en la operación estén plenamente sujetas al impuesto, y por tanto, tengan pleno derecho a deducir, no se producirán pérdidas fiscales, ya que la determinación de la base imponible no incidirá en la recuperación posterior del impuesto. Vemos, de este modo, cómo parecen reconducirse los conceptos de fraude y evasión fiscal (sobre todo éste último), hacia situaciones que no tienen por qué ser del todo ilícitas, en las que se produce un perjuicio económico, que es considerado el dato más relevante³⁰.

No aclara la Directiva si basta con cualquier diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado o si ha de tratarse de una diferencia clara, manifiesta y significativa. Queda, por tanto, a la discrecionalidad de los Estados miembros al incorporar esta regla especial en su sistema IVA, y en concreto, de sus Administraciones fiscales, el aplicar esta norma automáticamente en todos los casos aunque la diferencia entre el valor normal y el valor de la entrega del IVA sea insignificante; y ello, en contra de lo que había sido la intención primaria en la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión en la que se hacía especial hincapié, incorporándose así en el propio texto de la norma, en el hecho de que el precio acordado fuese “sensiblemente” inferior o superior al valor normal de mercado. Al suprimirse este término indeterminado de la redacción definitiva de la Directiva (“sensiblemente”) y no preverse otro equivalente (“notoriamente”, “sustancialmente”, etc.); se deja en manos de los Estados miembros la posibilidad de aplicar esta regla especial y cuantificar conforme al valor normal de mercado con independencia de que la diferencia entre ambos valores sea más o menos relevante.

4.4. Valoración de esta norma comunitaria sobre operaciones vinculadas en el IVA

Ante todo, se puede valorar positivamente la intervención del legislador comunitario sobre la normativa de la base imponible incorporando una mención a los supuestos de transacciones entre partes vinculadas, dado las numerosas medidas individuales de inaplicación que se habían incorporado por parte de los Estados miembros en este sentido. Ahora bien, al conferir a esta regulación comunitaria de un carácter facultativo, como ya hemos puesto de manifiesto, se dará lugar a supuestos de determinación heterogénea de la base imponible de este impuesto armonizado, favoreciendo así su aplicación no uniforme a escala comunitaria.

Por otra parte, no puede olvidarse que la incorporación de esta regla especial para las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre partes vinculadas obedece, tal y como se reconoce explícitamente en la Propuesta de Directiva (mucho más garantista que el texto definitivo de la misma), al “principio, según el cual, las autoridades fiscales no intervendrán en la determinación de la base imponible de una entrega de forma sistemática, sino que lo harán exclusivamente en determinadas circunstancias, e incluso en estos casos, no automáticamente”. De este modo, las medidas que al efecto se incorporen por los Estados miembros al amparo de la norma comunitaria deberían tener un alcance limitado; “en principio, no está previsto que se aplique a las transacciones habituales, sino, exclusivamente, a un número reducido de operaciones correspondientes a categorías específicas y realizadas en circunstancias particulares” [COM (2005) 89 final].

Precisamente, como consecuencia de tales cautelas y teniendo en cuenta que se autoriza esta regla especial sólo en el contexto de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales; se incorporaban en la Propuesta de Directiva una serie de restricciones adicionales, muy significativas, que finalmente no han sido llevadas al texto definitivo de la misma, pese a que su inclusión hubiese sido conveniente, en nuestra opinión, en aras a garantizar una razonable adecuación de esta medida a la finalidad perseguida con la misma.

En efecto, se preveían en la Propuesta de Directiva determinadas excepciones a la aplicación automática de esta regla de valoración, que finalmente no han sido trasladadas al texto definiti-

³⁰ Aunque de la redacción del artículo 80 Directiva 2006/112/CE se deduce que el objetivo de esta regla especial es, como reconoce expresamente la norma, “prevenir la evasión o fraude fiscales”, lo cierto es que a través de la misma, como se infiere de los requisitos que establece para la aplicación del valor normal de mercado a operaciones entre sujetos vinculados, se trata de proteger la recaudación del impuesto; se dice en este sentido en el considerando 26 que “para evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en utilizar la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales, los Estados miembros deben tener la posibilidad de intervenir, en determinadas circunstancias, en la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y las adquisiciones intracomunitarias de bienes”.

vo de la Directiva, y que encuentran su justificación en la necesaria salvaguarda de los principios comunitarios de proporcionalidad y no discriminación. Tales excepciones se circunscriben a los supuestos en los que se pueda demostrar que existen razones comerciales que justifican el precio acordado, distinto al valor normal de mercado, por la entrega del bien o la prestación del servicio, tales como las entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas a un precio inferior al coste en el marco de una promoción, las ventas de saldos, o las ventas en liquidación por final de serie (por ejemplo, al final de temporada); o bien, cuando se demuestre que se aplicaría un precio similar si la persona en cuestión no mantuviera con el proveedor ningún vínculo, esto es, que otras personas no vinculadas en el sentido de la definición pueden procurarse esa entrega por el mismo precio.

No se prevé, por tanto, en el texto de la Directiva una referencia expresa a la posibilidad de que los sujetos de la operación calificada como vinculada puedan aportar prueba en contrario que justifique el precio acordado por razones que van más allá de la existencia de vinculación entre ellos y que nada tienen que ver con la evasión o fraude del impuesto, y que, por tanto, en tales casos se pueda cuantificar a partir de la precio acordado. No obstante, esta posible prueba, pese al silencio de la norma, no debería descartarse totalmente, pues si así se hiciera se pueden producir ciertos efectos contrarios a los principios comunitarios anteriormente citados³¹. Conviene recordar en este sentido, como ha reconocido el TJCE al referirse a las medidas antielusorias previstas por los Estados miembros, que éstas no pueden articularse de modo que signifiquen una derogación general y sistemática de la regla general de determinación de la base imponible. No pueden, por tanto, establecerse como presunciones absolutas; debiendo, en todo caso, ser proporcionadas a la finalidad perseguida con las mismas (principio de proporcionalidad). Estas consideraciones son perfectamente trasladables a la norma comunitaria, pues como ha reconocido el propio TJCE, “el Derecho derivado debe respetar los principios generales del Derecho y, en particular, el principio de proporcionalidad” (SSTJCE de 11 de junio de 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, rec. p. 3495, apartado 30; y de 5 de junio de 1977, *Bela-Mühle*, 114/76, rec. p. 1211, apartados 5 y 7)³²; de modo que dicho principio se confirma como principio fundamental de interpretación no sólo del derecho tributario nacional que articula los preceptos comunitarios, sino también del propio Derecho Comunitario³³.

Por ello, entendemos que aunque de la Directiva comunitaria parece derivarse una automatidad en la aplicación del valor normal de mercado cuando se trate de operaciones entre sujetos vinculados en las que concurra alguno de los requisitos establecidos; dicha aplicación inmediata e indefectible ha de mitigarse a la luz de los citados principios comunitarios. De este modo, podría admitirse que los sujetos implicados en la operación puedan acreditar que existen razones comerciales que van más allá de su posible “vinculación” que justifican el precio acordado, o en su caso, que otros sujetos independientes habrían fijado un precio similar³⁴. Se les reconoce así la posibilidad de cuestionar, atendiendo a la especificidad de las operaciones realizadas en cada caso, la aplicación sin más del valor normal de mercado; sin perjuicio de que una vez fijado dicho valor de mercado por la Administración tributaria el contribuyente pueda cuestionarlo en función de lo regulado al respecto por cada Estado miembro³⁵.

³¹ Véase las consideraciones realizadas por GARCÍA NOVOA sobre las medidas antielusorias y la restricción del derecho a la prueba, en “Los instrumentos para hacer frente al fraude...”, *cit.*, pp. 286 y 287.

³² *Cfr.* MONDINI, A.: “Il Principio di Proporzionalità nell’IVA comunitaria”, *Studi e Ricerche*, Nuova serie, núm.. 20, Università degli Studi di Bologna, 2004, pp. 22 y 23.

³³ MONDINI, A.: “La responsabilità solidale...”. *cit.*, p. 767.

³⁴ Se trataría de demostrar las circunstancias por las cuales, en esa específica operación, no se ha aplicado el valor de mercado, suministrando así una explicación diversa a aquélla del comportamiento fraudulento o evasivo del impuesto. Tales circunstancias pueden ser de lo más variadas, y ni tan siquiera han de ser necesariamente calificadas como excepcionales; podría de este modo acreditarse que el importe de la contraprestación acordada obedece, por ejemplo, a la necesidad de liquidez, a una decisión de política comercial no diversa a la que adoptaría un operador en un mercado “autónomo”, como cuando se logra contener o limitar los costes de adquisición o producción y se ofrecen los bienes a precios inferiores a aquéllos normales de mercado, etc. *Vid.* las consideraciones realizadas al respecto por TASSANI, T.: “L’accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione legale fondata sul valore normale”, *Rassegna Tributaria*, núm. 1, 2007, pp. 137 y ss.

³⁵ En la medida en que el Derecho comunitario no ha previsto o establecido una regulación específica para los procedimientos tributarios corresponde a los Estados miembros articular dichos procedimientos conforme a las Disposiciones de su derecho interno (principio de autonomía institucional o procedimental); por tanto, les corresponde designar el órgano competente (autonomía institucional) y regular los mecanismos procedimentales y procesales necesarios (autonomía procedimental). En relación a la posibilidad de cuestionar el valor de mercado fijado por la Administración, en nuestro ordenamiento jurídico, el obligado tributario podrá proponer la tasación pericial contradictoria (art. 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

5. LA NORMATIVA ESPAÑOLA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA

Con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal se ha dado una nueva redacción a la regla especial de determinación de la base imponible del IVA cuando nos encontramos ante operaciones que pueden calificarse como “vinculadas”, regulada en el artículo 79. 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; con la que se pretende, tal y como se declara en su Exposición de Motivos, “su mejor adecuación al Derecho Comunitario, aclarando tanto los supuestos en que procede alterar la contraprestación pactada por las partes, que serán aquellos en los que exista una incidencia real en la recaudación final del tributo, como la valoración de las operaciones que ha de realizarse en estos casos, que se fija en el valor de mercado”. De este modo se supera la paradójica situación anterior de disconformidad de la norma nacional con el Derecho comunitario, al no contar esta medida antielusiva con la preceptiva autorización del Consejo; situación que ha perdurado, sorprendentemente, desde la aprobación de la originaria Ley nacional reguladora de este impuesto indirecto (Ley 30/1985, de 2 de agosto)³⁶.

Comienza este artículo 79. 5 afirmando que “cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado”. Incorpora el precepto una definición de lo que ha de entenderse por dicho valor a efectos de esta Ley; definición que, por otra parte, coincide casi literalmente con la contenida en el artículo 72 de la Directiva 2006/112/CE. A estos efectos, señala que “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” (párrafo 4.º de dicho art. 79. 5 LIVA). Ahora bien, en el supuesto de que “no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable”, continúa señalando el precepto que “se entenderá por valor de mercado”:

“a) 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 la entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.”

Concluye este artículo 79. 5 LIVA especificando que para la determinación de este valor de mercado será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; precepto que también ha sido modificado por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Lo primero a resaltar es la propia naturaleza de la norma contenida en este apartado 5 del artículo 79 LIVA; nos encontramos, tal y como se infiere de la dicción literal del precepto, ante una verdadera norma de valoración, de taxativa y preceptiva aplicación³⁷. Así se deduce de la utilización del imperativo (“será”) en el primer párrafo del artículo 79. 5 LIVA anteriormente transcrito, y más adelante en el tercero al señalar expresamente que “esta regla de valoración...”. Ello significa que

³⁶ Han puesto de manifiesto que el artículo 79. 5 LIVA, antes de su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, no era conforme a la Sexta Directiva, esencialmente porque no se ha seguido el procedimiento descrito en el artículo 27 de la misma (actual art. 395 Directiva 2006/112/CE), entre otros autores: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Las operaciones vinculadas y el IVA (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de mayo de 1997)”, *Impuestos*, Tomo II, 1998, p. 959; ALMUDÍ CID, J. M.: *op. cit.*, p. 22; ALMUDÍ CID, J. M., y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *op. cit.*, p. 14, y CHECA GONZÁLEZ, C.: *op. cit.*, p. 148, entre otros. Por su parte, HERRERA MOLINA ha señalado que “la Ley española resulta conforme a la Directiva en la medida en que las operaciones vinculadas constituyan supuestos de autoconsumo, pero esto no sucede siempre (por ejemplo, cuando existe un verdadero precio, o cuando la reducción se explica como contraprestación en especie del trabajo personal)”, (“Contraprestaciones no monetarias y operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Apunto de Derecho interno y comunitario a propósito de la STJCE de 2 de junio de 1994”, *Impuestos*, núm. 10, 1995, p. 36).

³⁷ Podemos decir que en este caso la Ley presume cuándo existe vinculación entre las partes que intervienen en la operación y, a continuación, fija el valor que ha de darse a esa operación “sin permitir la prevalencia de cualquier otro valor que no sea el determinado por la ley” (véase, ESEVERRI, E.: *Presunciones legales y Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 45 a 48).

tanto la Administración como los sujetos pasivos deberán valorar a precios de mercado; éstos no podrán sustraerse a la aplicación de dicho valor ni aportar prueba en contrario, salvo discutir, en su caso, el precio de mercado empleado por la Administración en la valoración de las operaciones³⁸. En este sentido, se aproxima la regulación de las operaciones vinculadas en este Impuesto y en el Impuesto sobre Sociedades; ya que en este último, en virtud también de la modificación llevada a cabo en su artículo 16 por la Ley 36/2006, de 30 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal se configura lo concerniente a las operaciones vinculadas como una regla de valoración, salvando las diferencias que en cuanto a la determinación del valor de mercado, entre otros aspectos, existen entre ambos impuestos.

Para la aplicación de esta regla de valoración, esto es, para determinar la base imponible conforme al valor normal de mercado, descartando, por tanto, el precio convenido entre las partes, es preciso que éstas últimas estén vinculadas, y que, además, como consecuencia de que el precio pactado sea superior o inferior al valor normal de mercado se cause un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública.

La propia normativa española especifica los supuestos en los que se presume la existencia de dicha vinculación; aclarando que así será:

a) En las operaciones en las que una de las partes intervinientes sea 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 y así se deduzca de las normas reguladoras de tales impuestos.

b) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y las personas ligadas a él por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las 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 entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno, incluidos también los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Además de la vinculación, incorpora el artículo 79. 5 LIVA una serie de requisitos concretos que toman en consideración, como exige actualmente la Directiva comunitaria, que realmente se ocasione una pérdida fiscal a la Hacienda Pública como consecuencia de la infravaloración o sobrevaloración de la operación. En este sentido, se determinará la base imponible conforme al valor normal de mercado, cuando existiendo vinculación entre las partes, se cumplan, al menos, uno de los siguientes requisitos:

a) Cuando el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia, esto es, al valor normal de mercado. Al no tener derecho a deducirse el IVA soportado, el destinatario de la operación tenderá a que la contraprestación pactada sea lo más reducida posible de modo que el IVA al que tenga que hacer frente mediante la repercusión sea, del mismo modo, el menor posible.

³⁸ Como recuerda el Profesor ESEVERRI: “mientras la norma de presunción se proyecta sobre los hechos, la norma de valoración actúa sobre la valoración de éstos, y por ello, en un momento posterior a su fijación” (*op. cit.*, pp. 46 y 47). Se diferencian, por tanto, las normas de valoración de las presunciones en que en las primeras no cabe referirse a una posible prueba en contrario, como sí sucede con las presunciones; así como, que aquéllas tienen un carácter obligatorio y no pueden eludirse, a diferencia de las presunciones que pueden ser utilizadas o no por la Administración en función de que lo crea conveniente dentro del procedimiento que corresponda (PÉREZ ROYO, I.: “Impuesto sobre Sociedades (I)”, en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, p. 303).

b) Cuando el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios (el proveedor, por tanto) determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata, y tratándose de una operación que no genera el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado. Al tratarse de una operación que no genera el derecho a la deducción habrá de integrarse en el denominador de la regla de prorrata, de modo que conforme más reducido sea el importe al que asciende tal operación, consecuentemente menor será la cantidad a computar en el denominador, y mayor, en consecuencia, el porcentaje de cuotas soportadas a recuperar.

c) Cuando el empresario o profesional que realiza la entrega del bien o presta el servicio determina sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genera el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado. En este caso se pretende evitar que al incrementarse el importe de la operación con derecho a deducción, y por tanto, a computar en el numerador de la prorrata, se incremente de este modo el porcentaje a deducir.

Por tanto, una vez probada la existencia de vinculación entre las partes, así como que el precio acordado es inferior o superior al valor normal de mercado, se tomará siempre dicho valor como base imponible, en sustitución del convenido, a diferencia de la normativa vigente hasta ahora en nuestro país que se remitía a las reglas de autoconsumo; siempre y cuando se cause un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública, o dicho en otros términos, concorra alguno de los requisitos citados en este tercer párrafo del artículo 79. 5 LIVA. La ausencia de todos ellos determina la inaplicabilidad de esta regla especial, pese a que pueda probarse la existencia de vinculación entre las partes; siendo aplicable, en tal caso, la regla general que atiende a la contraprestación real y efectiva acordada entre los sujetos vinculados.

De lo dicho puede concluirse, en un principio, la compatibilidad del actual artículo 79. 5 LIVA con la Directiva 2006/112/CE, en cuanto que este artículo 79. 5 LIVA se limita a trasladar sin más a nuestro ordenamiento jurídico lo previsto en ella.

6. ALGUNAS EXPERIENCIAS COMPARADAS: EL CASO DEL REINO UNIDO, BÉLGICA E ITALIA

La heterogeneidad de las soluciones normativas adoptadas por los Estados miembros para tomar en consideración al determinar la base imponible la posible existencia de vínculos entre las partes queda patente tras una lectura de las Leyes nacionales del IVA.

Así, a título ejemplificativo, en el Reino Unido, en el *Value Added Tax Act 1994* se contempla expresamente, entre las reglas especiales de valoración de este impuesto, el supuesto de la entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas entre personas vinculadas (*connected*) por una contraprestación monetaria inferior al valor normal de mercado (apartado primero de la *Schedule 6*). En concreto, los requisitos establecidos para la aplicación de esta regla especial por la norma inglesa son: que la contraprestación monetaria sea inferior al valor normal de mercado, que exista un vínculo entre el proveedor y destinatario, y finalmente, que el destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el IVA soportado. Concurriendo todos ellos, podrá considerarse como valor de la entrega o prestación del servicio su valor de mercado (*open market value*)³⁹.

³⁹ "Where

(a) the value of a supply made by a taxable person for a consideration in money is (apart from this paragraph) less than its open market value, and

(b) the person making the supply and the person to whom it is made are connected, and

(c) if the supply is a taxable supply, the person to whom the supply is made is not entitled under sections 25 and 26 to credit for all the VAT on the supply,

the Commissioners may direct that the value of the supply shall be taken to be its open market value."



Se infiere del tenor literal de la norma que esta regla especial sólo resultará aplicable a la entrega de bienes o prestación de servicios cuya contraprestación sea pecuniaria (“Where the value of a supply made by a taxable person for a consideration in money is...”), no en especie⁴⁰. Además, a diferencia del supuesto español, de la literalidad del precepto se deduce igualmente que será la Administración tributaria la que dentro de sus potestades de comprobación podrá determinar la cuota del IVA a partir del valor normal de mercado; no parece que se impongan a los sujetos vinculados el deber de cuantificar a precios de mercado (“... the Commissioners may direct that the value of the supply shall be taken to be its open market value”). Por su parte, para determinar cuándo dos sujetos a efectos de IVA se consideran vinculados, se remite la normativa inglesa de este impuesto a la delimitación que de los supuestos de vinculación se efectúa en el ámbito de los impuestos directos, y en concreto, a lo dispuesto en la Sección 839 del *Income and Corporation Taxes Act 1988*⁴¹. Existe, en consecuencia, una coincidencia en el sistema inglés entre los sujetos que se consideran vinculados a efectos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (*Income Tax*), Impuesto sobre Sociedades (*Corporation Tax*) y el IVA (*Value Added Tax*)⁴².

Se excluye expresamente de la aplicación de esta regla particular los supuestos de entrega de bienes y prestación de servicios, de manera gratuita o a cambio de una contraprestación, en el ámbito de las relaciones laborales; de manera que el suministro de alimentos o la puesta a disposición de una alojamiento por parte del empresario o profesional a su empleado no será valorado a precios de mercado (apartado 1 párrafo 5 y apartado 10 de la *Schedule 6*⁴³).

Por su parte, en Bélgica también se prevé una norma especial de determinación de la base imponible para cuando exista vinculación entre los sujetos que participan en la operación económica. Conforme al artículo 33 del *Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée* (versión 2007), la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios estará constituida por el valor normal de mercado⁴⁴ cuando la contraprestación sea inferior a dicho valor normal, el destinatario no tenga derecho a practicarse la deducción plena del impuesto, y además esté vinculado con el proveedor de los bienes o prestador del servicio⁴⁵.

⁴⁰ Si se trata de una contraprestación en especie se aplicará la regla general prevista en los apartados 3 y 4 del artículo 19 del *VAT Tax*: “(3) If the supply is for a consideration not consisting or not wholly consisting in money, its value shall be taken to be such amount in money as, with the addition of the VAT chargeable, is equivalent to the consideration.

(4) Where a supply of any goods or services is not the only matter to which a consideration in money relates, the supply shall be deemed to be for such part of the consideration as is properly attributable to it.”

⁴¹ Puede consultarse el contenido de esta norma en la siguiente página web: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1988/Ukpga_19880001_en_1.htm.

⁴² Contrasta esta coincidencia en el ordenamiento tributario inglés, con la diversa delimitación de la vinculación en la imposición directa e indirecta en el sistema español; como se sabe, en nuestro país la delimitación de los sujetos vinculados en el IVA no coincide plenamente con la prevista en el ámbito de la imposición directa. En ésta última la definición de la vinculación se ciñe esencialmente al ámbito de las relaciones societarias (art. 16. 3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; al art. 15. 2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes; y el art. 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), mientras que en la LIVA se va mucho más lejos, pues se presume dicha vinculación no sólo en el ámbito estrictamente societario, sino que además se extiende a las personas ligadas a los sujetos pasivos por vínculos laborales, administrativos, de parentesco, etc. (art. 79. 5 LIVA).

⁴³ Dice en concreto, el apartado 10: “This paragraph applies to a supply of goods or services, whether or not for a consideration, which is made by an employer and consists of

- a) the provision in the course of catering of food or beverages to his employees, or
- b) the provision of accommodation for his employees in a hotel, inn, boarding house or similar establishment.

The value of a supply to which this paragraph applies shall be taken to be nil unless the supply is for a consideration consisting wholly or partly of money, and in that case its value shall be determined without regard to any consideration other than money.”

⁴⁴ Incorpora el Code de la TVA belga una definición expresa de valor de mercado en su artículo 32, que ha sido modificada recientemente en virtud de la Ley 27/12/2006, para adaptarla a la prevista en el artículo 72 de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁵ Dice el artículo 33 en su apartado 2.º que “par dérogation à l’article 26, la base d’imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services est constituée par la valeur normale telle que cette valeur est déterminée conformément à l’article 32 lorsque:

- 1.º la contrepartie est inférieure à la valeur normale;
- 2.º le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services n’a pas le droit de déduire entièrement la taxe due;
- 3.º le bénéficiaire est lié avec le fournisseur de biens ou le prestataire de services:
 - en raison d’un contrat d’emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu’au quatrième degré;
 - en tant qu’associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu’au quatrième degré.”

A estos efectos, se considera que existe vinculación cuando hay un contrato laboral que liga a ambos sujetos, bien directamente, o bien a través de algún miembro de su familia hasta el cuarto grado; así como, cuando el destinatario es socio, miembro o directivo de la sociedad o persona jurídica (proveedor), incluidos los miembros de su familia hasta el cuarto grado. Prioriza el *Code de la TVA* belga los vínculos laborales, a diferencia precisamente de lo sucede en el sistema inglés (en el que se excluyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre empleador-empleado de su ámbito de aplicación); así como aquéllos que se producen en el ámbito de las relaciones societarias, como los determinantes para la aplicación de esta regla especial.

En Italia, hasta la fecha que sepamos, no se ha incorporado en la normativa reguladora del *Imposta sul Valore Aggiunto* (*Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972, n. 633*) una regla especial de cuantificación de la base imponible a valor de mercado que pueda considerarse una traslación de la prevista en el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE; en cambio, sí ha suscitado una gran problemática una reciente modificación incorporada en el artículo 54 de dicho texto legal en el que se prevé la valoración por la Administración tributaria, en uso de sus potestades y facultades de comprobación, a precios de mercado de las entregas de bienes inmuebles⁴⁶.

Este artículo 54 se ubica, no entre las disposiciones reguladoras de la base imponible de este impuesto indirecto, sino entre aquéllas que regulan las cuestiones procedimentales del mismo, y en concreto, este precepto se refiere a la rectificación por la Administración tributaria de la declaración anual presentada por el contribuyente. Establece una presunción legal de carácter relativo de correspondencia entre la contraprestación pactada y el valor normal de mercado de los bienes inmuebles transferidos. Ha suscitado cierta problemática al considerarse por parte de algunos autores que a través de esta presunción se está incorporando una medida de derogación de la regla general de determinación de la base imponible del IVA sin que se haya seguido el procedimiento habilitado para ello, y por tanto, sin contar con la pertinente autorización del Consejo, lo que la convertiría en una medida ilegítima por ser contraria a Derecho Comunitario⁴⁷.

Desde otra perspectiva se ha afirmado que esta presunción a la que se refiere el artículo 54 D.p.r. 633/72 no puede ser equiparada ni por sus efectos ni por los objetivos perseguidos, a las disposiciones normativas que consideran el valor normal de los bienes como criterio de determinación de la base imponible. Y, por tanto, no se presenta como una derogación de la normativa de carácter sustancial que fija los criterios de la base imponible. En este sentido se sostiene que esta disposición incorporada con una evidente finalidad antievasiva, actúa sólo en el ámbito de la comprobación, poniendo a disposición de la Administración tributaria un particular mecanismo de prueba⁴⁸: el constituido por esta presunción legal *pro fisco*, en virtud de la cual se presume que las transacciones inmobiliarias se efectúan por el valor normal de mercado frente al valor comunicado por el contribuyente en su declaración. Como se ha señalado, no es el valor normal de mercado en sí, el que es puesto como fundamento de la comprobación, sino la divergencia entre la contraprestación declarada y dicho valor normal; siendo precisa, por tanto, una actividad valorativa de confrontación de tales valores. De la divergencia entre ambos se deduce la falta de certeza de la contraprestación que ha sido incorporada por el contribuyente en su declaración y que le ha permitido cuantificar el impuesto. De este modo se aligera la carga probatoria de la Administración (a la que corresponde fijar el valor normal y probar la divergencia entre el mismo y la contraprestación declarada); correspondiendo, por su parte, al contribuyente aportar la prueba en contrario que destruya esta presunción relativa⁴⁹. Tal

⁴⁶ Se ha añadido en el tercer párrafo del artículo 54 en virtud del D. l. n. 223 de 4/7/2006 (posteriormente convertido en la *Legge* n. 248 de 4/8/2006) que “Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s’intende integrata anche se l’esistenza delle operazioni imponibili o l’inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell’articolo 14 del presente decreto”.

⁴⁷ *Cfrs.* PISCHETOLA, A.: “Il valore «normale» nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani-Visco e poteri dell’Amministrazione finanziaria”, *Il fisco*, núm. 36, 2006, p. 1-5572 (artículo disponible en la página web: www.ilfisco.it); CENTORE, P.: “L’IVA immobiliare all’esame delle norme UE”, *Corriere Tributario*, núm. 37, 2006, p. 2932, y DEOTTO, D.: “Regole per gli accertamenti sui trasferimenti immobiliari”, *Corriere Tributario*, núm. 1, 2007.

⁴⁸ TASSANI, T.: “L’accertamento...”, *cit.*, pp. 137 y ss.; y CIANI, F.: “Il «valore normale» nelle normative sostanziali (TUIR) ed in quelle procedurali (D.L. N. 223/2006)”, *Bollettino Tributario*, núm. 21, 2006, p. 1693.

⁴⁹ *Vid.* el riguroso y exhaustivo análisis sobre el alcance y finalidad de esta presunción legal *pro fisco* realizado por TASSANI, T.: “L’accertamento...”, *cit.*, pp. 137 y ss.

prueba puede referirse tanto a la determinación o fijación del valor normal por parte de la Administración, como a la “relevancia” de la diferencia entre el valor normal y la contraprestación declarada.

En cualquier caso, de lo que no cabe duda es que a través de esta presunción se evidencia claramente el progresivo abandono, también en el IVA, de una especie de preferencia normativa por las pruebas documentales respecto a aquéllas presuntivas.

De lo dicho se infiere, como iniciábamos este apartado, la heterogeneidad de las soluciones adoptadas por los Estados miembros. Dicha heterogeneidad viene propiciada y amparada por la propia Directiva comunitaria; que al prever una regla especial de valoración de las operaciones entre sujetos vinculados deja un amplio margen de discrecionalidad a los Estados miembros que va desde el reconocimiento de la facultad de incorporar o no esta regla especial en la regulación nacional de este impuesto; hasta la propia delimitación del ámbito de aplicación de esta medida, por ejemplo, al definir los supuestos en los que se entiende producida dicha vinculación.

7. A MODO DE CONCLUSIÓN

Hasta las recientes modificaciones normativas, el valor de mercado ha sido utilizado en el ámbito del IVA en relación a las operaciones entre partes vinculadas cuando se ha considerado por parte del legislador, y así ha sido reconocido por el TJCE, que existe presuntivamente un riesgo de fraude fiscal; siendo preciso que tal riesgo sea efectivo, y el fraude, probado, a fin de que sea respetada la legitimidad comunitaria⁵⁰. En la actualidad, tanto en la Directiva comunitaria como en la Ley IVA española parece subyacer una identificación entre operaciones vinculadas y fraude y evasión fiscal, tal y como se infiere de la articulación de esta regla especial de determinación de la base imponible.

En efecto, tanto el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE como el artículo 79.5 LIVA que incorpora lo dispuesto en la norma comunitaria ajustándose a los términos de la misma, contienen una excepción al principio general según el cual la base imponible en el IVA está constituida por la totalidad de la contraprestación, teniendo como objetivo dicha excepción prevenir el fraude y evasión fiscales; objetivo, por otra parte, legítimo positivamente incentivado por la normativa comunitaria. Una vez probada la existencia de vinculación entre las partes, y siempre que se produzca una pérdida fiscal al no tener los sujetos implicados derecho a deducirse plenamente el impuesto, la base imponible será el valor normal de mercado, entendido bien como el precio del bien o del servicio comparable, o en su caso, el precio de compra o coste, y no la contraprestación realmente pactada; sin que se haya reconocido expresamente en ninguna de estas normas al sujeto afectado la posibilidad de aportar prueba en contrario que justifique la contraprestación convenida más allá de la existencia de vinculación.

De este modo, comprobamos cómo el legislador (ya sea europeo o nacional) no se limita a reconocer que en las operaciones realizadas entre personas vinculadas existe un *riesgo* de fraude o evasión fiscal, dando por cierto este último en todo caso, olvidando, como bien ha precisado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que evidentemente tal riesgo existe, si bien desaparece “cuando de los datos objetivos se desprende que el contribuyente ha actuado correctamente” (STJCE de 29 de mayo de 1997, *Skripalle*, as. C-63/96, apartados 25 y 26). De ahí la conveniencia de admitir que los sujetos puedan, en su caso, probar que la cantidad efectiva de la base imponible difiere del valor normal, en aquellos casos en los que no existe objetivamente un riesgo actual y real de fraude o evasión fiscal (STJCE de 10 de abril de 1984, C-324/82, *Comisión/Reino de Bélgica*).

En este sentido, como hemos señalado, ambas normas (art. 80 de la Directiva 2006/112/CE y art. 79.5 LIVA) debían interpretarse más allá de su tenor literal conforme a los principios comunitarios de no discriminación, y sobre todo proporcionalidad, que demanda que la medida

⁵⁰ MONDINI, A.: “Base imponible e aliquota”, *cit.*, p. 354.

adoptada ha de ser aquella que permita alcanzar eficazmente el objetivo perseguido, sin que pueda articularse como una presunción *iuris et de iure* que prive del derecho a la prueba en contrario al sujeto afectado por la misma; principio que, en definitiva, se ha erigido en el parámetro esencial para la admisibilidad y legitimidad de cualquier medida, ya sea comunitaria o nacional, prevista con el objetivo de luchar contra el fraude o evasión fiscales.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarraide Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.