
estudios

LA BASE IMPONIBLE EN EL I.V.A. EN OPERACIONES INTERIORES

Julio BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN

Dr. en Derecho
y miembro de la AEDAF

La imposición indirecta pretende recaer sobre una capacidad económica para contribuir, que se pone de manifiesto de forma indirecta en el empleo de la renta para la obtención de bienes y servicios. De ahí que el artículo 1 de la ley 30/1985, de 2 de agosto, advierte que el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava en la forma y condiciones previstas en la ley las entregas, los servicios y las importaciones.

Ciertamente sólo en este último caso coincide quien emplea la renta y quien tributa por ello al Fisco sin mediación de una empresa o un profesional, y aún así no siempre se produce en la importación la percusión del tributo sobre el consumo, sino sólo cuando el importador es el consumidor final de lo importado. En otro caso, al igual que ocurre con las entregas y servicios a quien no es consumidor final, el mecanismo de las deducciones, previsto en el artículo 30 y siguientes de la ley, debería ser suficiente para eliminar los efectos de la percusión, hasta llegar a las adquisiciones por consumidores finales que no pueden deducir el IVA soportado.

En mi libro "El IVA beligerante" (Edersa, 1987) ya puse de manifiesto que no sólo las exenciones, sino también los condicionantes para deducir, incluso los de carácter formal, y los regímenes especiales, deterioran la pretendida neutralidad interna del impuesto, de modo que se producen frecuentemente los indeseados efectos de acumulación y piramidación, propios de la imposición en cascada, de la que aún es ejemplo en España el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que hasta 1993 es aplicable en Canarias.

— estudios —

Porque el IVA pretende recaer sobre el consumo es por lo que también quedan sometidos a su ámbito de aplicación los supuestos de autoconsumo, en especial el externo, manifestado por entregas y servicios gratuitos (arts. 6 y 7 de la ley) que determinan la exigencia del gravamen, salvo casos específicos de no sujeción previstos en el artículo 5 de la ley.

Y porque el IVA pretende recaer sobre la renta empleada en el consumo es por lo que se considera base imponible en las operaciones distintas del autoconsumo y de la importación, para las que se prevén reglas especiales, el total de la contraprestación. Es decir, algo más que el precio, en cuanto se incluyen otros importes a abonar por el adquirente, y algo menos que el precio, en cuanto que no se incluyen determinadas partidas que reducen el mencionado importe.

Incluso se podría añadir que es la pretensión de recaer sobre el consumo la que determina el devengo del impuesto desde que se produce la entrega o el servicio, aunque no se haya hecho efectiva la contraprestación, con las únicas excepciones del artículo 14, en cuanto se refieren a pagos anticipados, lo que tiene plena justificación.

En cambio, carece de ella la exigibilidad del impuesto cuando no se produce entrega o servicio alguno y se da una repercusión improcedente (art. 76.2.4º de la ley), ya que falta la causa tributaria que determina tal exigibilidad, debiendo ser calificado tal ingreso fiscal como una sanción gubernativa, fuera del ámbito impositivo y haciendo perder la razón fiscal del artículo 77.

Esto que parece intrascendente, lo es, en cambio, en cuanto a los casos descubiertos de facturas falsas, puesto que en ella no hubo entrega o servicio y, faltando el hecho imponible, no puede haber cuota, ni, por tanto, delito en quien exigió una cantidad de acuerdo con el adquirente del documento, de modo que sólo podría verse en ello una maquinación fraudulenta para infringir la ley en otros impuestos. Esta es la razón por la que, al no haber habido adquisición real, no es posible la deducción (art. 32 de la ley), ni el gasto o la amortización de inversiones en los tributos que recaen sobre la renta ganada por personas físicas o jurídicas.

Se debe hacer notar aquí que la teoría que mantiene que, según la Sexta Directiva de la CEE, es sujeto pasivo quien repercute el IVA aunque lo haga improcedentemente por no haber efectuado entregas o servicios, supone una debilidad manifiesta no sólo en la legalidad española que, en su caso, debió haber previsto esta sujeción subjetiva, sino también en la propia naturaleza del impuesto, puesto que en casos así, ni recae sobre consumo alguno, ni grava entregas o servicios que son los hechos imponibles establecidos legalmente junto a las importaciones.

En todo caso se estaría en presencia de un supuesto en el que la base imponible habría quedado al arbitrio del vendedor de la factura, sin posible corrección o contraste con las reglas legales que se refieren a la base imponible, tipo impositivo y cuota, así como al propio devengo o exigibilidad, lo que, en definitiva, conduce a lo ya dicho: o al ingreso sin causa tributaria de lo indebidamente cobrado, o a

la imposición, además, de sanciones por tal actuación sin ingreso en las áreas del Tesoro. Incluso es deficiente la alusión a la "repercusión impropia" porque lo que es repercutible es el impuesto y no lo hay, si no hay hecho imponible, y si existiera esa extraña sujeción subjetiva (sin hecho imponible), por sí misma tal previsión normativa eliminaría el concepto de "impropia", puesto que sería una forma "voluntaria" más de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

1. LA REGULACION LEGAL.

En diversas ocasiones he puesto de manifiesto que en el IVA, como en el IGTE, las cuestiones litigiosas teóricas podrían ser muchas, pero que en la práctica, salvo "descubrimientos muy concretos" (como fue el gravamen de la obra propia, según el artículo 20 del Texto Refundido del IGTE, en el año 1969), casi toda regularización por impuestos indirectos se concreta en problemas de base imponible y, sobre todo, en la calificación de alguno de sus componentes o, claro, en el supuesto de operaciones no declaradas.

Esta es la razón que motiva este trabajo que pretende incidir, sobre todo, en los aspectos que han venido a ser más problemáticos en estos seis años de aplicación del IVA en España.

1.1. Regla general.

El artículo 17 de la ley 30/1985 contiene la *regla general* de determinación de la base imponible en el régimen general para entregas y servicios. De sus siete apartados sólo interesan a los efectos de este trabajo los tres primeros y el séptimo. El sexto sólo se refiere a los requisitos reglamentarios para los supuestos de modificación con discriminación o de reducción de la base imponible que es a lo que aluden los apartados 4 (resolución o ineficacia total o parcial de la operación) y 5 (la reducción por devolución de envases susceptibles de rentalización y los descuentos y bonificaciones posteriores a la operación: rappels). Ciertamente este último supuesto ha determinado una fuerte polémica como consecuencia de una resolución, hoy recurrida en la vía contenciosa, que pretendía incluir en la base imponible la cesión de envases a cambio de una fianza, dado que por sus características y registro de marca estaba imposibilitada su venta y, por tanto, su "puesta a disposición del adquirente". La contestación vinculante fue consecuencia de una reacción personal, de un escrúpulo y de una cierta debilidad en la fundamentación tributaria. En cuanto a los rappels no son más que un tipo de descuento cuya eficacia queda condicionada a una factura específica de modificación de otras anteriores.

Se trata, pues, de analizar las partidas positivas y negativas que determinan la contraprestación.

— estudios —

— *Con signo positivo*, se incluye en la base imponible los créditos efectivos frente al cliente, los intereses por retraso en el pago, las subvenciones vinculadas directamente al precio, los tributos y gravámenes excepto el IVA y las retenciones de la percibida si se resuelve la operación.

Estos conceptos tiene también relación con las partidas negativas. Así ocurre en las retenciones con las indemnizaciones y en los créditos frente al cliente con los suplidos.

a) Los *créditos* incluyen las comisiones, envases, embalajes, portes, transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas, intereses por pagos aplazados y cualquiera otro derivado tanto de la prestación principal, como de las accesorias.

Ante todo se debe tener en cuenta que tales créditos desnaturalizan la operación que los motiva al integrarse en la contraprestación. Así, ocurre con los intereses y los para que seguros puedan estar exentos como operación financiera o como operación de seguro (arts. 8.1.18 y 17 de la ley), si se contratan en nombre y por cuenta propia por el que debe realizar la entrega o prestar el servicio. Ocurre igual con otros créditos como el franqueo, o las tareas de clasificación, o las subcontrataciones, en general. Como contrapartida aparecen los suplidos en los que suele haber provisión de fondos y, aunque no lo haya, se produce un mandato expreso que determina la eliminación del mandatario interpuesto a efectos del tributo, puesto que ni se le factura a él, ni él puede deducir el IVA que se repercute por la operación suplida que determina el gasto.

Ejemplos conocidos son los de adquisición de carburante o de franqueos en los que una factura a nombre del "mandante" consigue los efectos señalados, si bien, a veces, esta identificación se produce a posteriori necesariamente, como es el caso de quien tiene autorización para el franqueo mecanizado que sólo le permite identificar al mandante o remitente cuando presenta ante el Servicio Postal los correspondientes envíos (modelo FM1).

Y ejemplos frecuentes son los de abogados, asesores, gestores..., que han de exigir la facturación a nombre de sus clientes para evitar la integración en la base imponible con sus honorarios cuando facturen a aquéllos. Más complicado es el sistema de cobro de costas judicialmente impuestas en las que, a veces, hay que atender al documento oficial para justificar la procedencia del IVA soportado o devengado, sobre todo cuando se trata de un abogado en plantilla de la empresa litigante y vencedora en la tesis defendida.

b) Los *intereses* por retraso en el pago, siendo un concepto claro, obligan a diferenciarlos de los gastos derivados de la renegociación de efectos impagados. A pesar del contrario criterio oficial, no parece que estos gastos tengan nada que ver con la operación que dio origen a la instrumentación del precio con efectos cambiarios como medio de pago o como garantía de cobro. Es claro que el impago no debe influir en la base imponible de la operación, como no influirían los costes ju-

Julio Banaeloche Pérez-Roldán

diciales, en caso de una reclamación en esta vía. Sólo cuando así constara expresamente en las estipulaciones de las partes, podría entenderse como precio mayor este alternativo derivado del impago en el momento preciso. No hay que olvidar, por otra parte, que los gastos de negociación bancaria son derivados de la voluntad de quien quiere hacerlo así, puesto que sin hacerlo, siempre quedaría con toda la fuerza ejecutiva del efecto para caso de impago a su vencimiento.

En esto también parece un error entender devengado el impuesto cuando se transmitan en firme los efectos antes de la fecha de su vencimiento.

c) Las *subvenciones* vinculadas directamente al precio de las operaciones han creado un caos no sólo en las interpretaciones y aplicaciones prácticas en nuestra Patria, sino también en las legislaciones y criterios en la Comunidad. En ésta se encuentran ejemplos de todo: quien negoció mejor que España en este punto (Portugal, Grecia); quien, como siempre, acepta la teoría legal y luego favorece a sus contribuyentes como puede (Italia); quien nos lleva de la mano como a principiantes (Francia) sin dejarnos utilizar lo que nos favorece; y los demás.

Como se ha indicado, el IVA pretende recaer sobre el consumo, es decir, sobre una capacidad económica manifestada por la renta que se engloba. Se pretende, así, que se soporte el impuesto correspondiente al valor de lo que adquiere o disfruta. De ahí las reglas para el autoconsumo. Y de ahí también que si el consumidor paga menos contraprestación por el hecho de existir una subvención, deba soportar el IVA sobre aquélla y sobre ésta.

Pero era preciso concretar más. La Economía demuestra que una subvención de explotación (a la producción) no siempre supone un precio menor puesto que ello depende de la producción a costes crecientes o decrecientes y también de la elasticidad de la demanda. Incluso una subvención a los precios no condicionada no determinaría necesariamente la caída de los mismos. Eliminada la posibilidad práctica de subvencionar al consumidor, la opción fiscal es teóricamente adecuada: sólo integra la base imponible la subvención vinculada directamente al precio. Ello significa que tal subvención sólo se da de hecho si se vende a un precio determinado o hasta un límite determinado de precios. La vinculación directa exige referir la subvención a quien vende, por lo que vende y en la cuantía en que vende. Ello elimina, desde luego, las subvenciones fijadas con posterioridad a la venta, y también aquéllas referidas a un tiempo de almacenamiento o inmovilización, y aquéllas que atienden a la cantidad almacenada o distribuida, pero no al precio en que se vende que, siempre ha de ser condición para que la subvención integre la base imponible.

d) Los *tributos y gravámenes*, con exclusión del IVA, han de recaer sobre las mismas operaciones gravadas, lo que exige que sea por su causa por lo que se devenga y sin que se pueda incluir en este punto cualquier gravamen sobre bienes, aunque sea exigible por causa de su transmisión.

estudios

e) Las *retenciones en caso de resolución* parten de un dato concreto: ha tenido que haber un pago previo de todo o parte del precio de la operación que se resuelve y ha de haber un fundamento jurídico, legal o pactado, para poder retener parte o todo lo recibido. Por tanto, no cabe confundir esta cantidad recibida y no pagada por quien estaba obligado a entregar el bien o prestar el servicio, con las indemnizaciones que, como las cláusulas penales, tienen su origen en una situación condicionante, y en las que no ha habido recepción previa de un dinero que no se devuelve. Aquí se trata de una cantidad ajena al precio o contraprestación convenida que, por otra parte, no constituye la retribución de una entrega o un servicio diferente. Así se podría considerar que cuando se recibe una cantidad por renunciar a la prórroga de un arrendamiento de un local se está produciendo una obligación de "no hacer" retribuida (art. 7 de la Ley del IVA), pero que cuando hay que pagar una indemnización por deficiencias en lo entregado o en su recepción, o en el tiempo para ello establecido, no hay operación sujeta al IVA, sin incidencia del tributo sobre tales cantidades.

— Con *signo negativo* ya se ha indicado la caracterización de las *indemnizaciones* que no integran la base imponible, y también se ha procurado deslindar los *suplidos* de otros créditos contra el adquirente de bienes o servicios.

Quedarían los *descuentos y bonificaciones* que figuren en factura y que se conceden previa o simultáneamente a la realización de la operación a la que afectan. Desaparecida ya en el propio IGTE la característica de "usuales", en el IVA no hay límite cuantitativo en la minoración del precio hasta alcanzar la prestación o entrega gratuita que es el autoconsumo externo. Tan sólo cuando se trate de operaciones vinculadas, en los términos del artículo 18.5 de la ley del IVA, se tendrán en consideración las reglas de valoración de la base imponible en el autoconsumo como límite frente a precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado. Como era frecuente en los años 80 ésta era una delimitación vacía que ahora se puede llenar con la lógica del sistema atendiendo al artículo 7 de la ley 18/1991, que considera como precios normales de mercado aquéllos fijados por partes independientes. Ello, si bien no es plenamente aceptable dada la limitación de ámbito de aplicación que el propio precepto contiene ("A efectos de este Impuesto..."), no deja de ser considerable como definición legal existente en el sistema.

Como ya se ha indicado para descuentos o bonificaciones concedidos después de realizada la operación (*rappels*) hay que estar a lo dispuesto en el apartado 5.2º del propio artículo 17. De hecho eso supone romper la lógica estructura del impuesto cuyo hecho imponible es una entrega o un servicio, con devengo individualizado, operación por operación, y en el que deben ser precisos el tipo, la base y la cuota resultante de la liquidación efectuada.

Sería muy duro entender que tales bonificaciones son ajenas a cada operación en sí, pero habría que tener en cuenta que, en muchas ocasiones, la cuantía de las compras anuales no determina una minoración del precio por unidad, sino un premio económico de diferente naturaleza y función que el descuento concedido en factura.

1.2. Reglas especiales.

Se refiere a ellas el artículo 18 de la ley y, destacando los puntos de mayor interés práctico, se resumen así:

a) *Contraprestación en especie*. Tanto si es total o parcial se exige estar al valor nominal de mercado. Si es total porque así es la única forma admitida de valoración y si es parcial porque la valoración normal de mercado determina la contraprestación mínima como contraste respecto de la suma de la parte dineraria y de la no dineraria.

Se debe hacer notar la diferencia, no obstante, en el tratamiento. Si toda la contraprestación es en especie, lo que se valora según mercado es la prestación (es decir, el bien que se entrega o el servicio que se presta). En cambio si es parcial, hay que valorar la contraprestación en especie, sin perjuicio del límite ya indicado.

También hay que señalar que en operaciones entre empresarios o profesionales la entrega de retribuciones en especie (permutas, en general) determinará el doble devengo por las operaciones cruzadas, lo que tanto si toda la contraprestación es en especie, como si sólo es parte, puede suponer tributaciones distintas para cada contratante dadas las reglas de valoración indicadas.

Y un tercer problema es el de devengo puesto que en muchos casos se producirá un anticipo. Así ocurre, por ejemplo, en los casos de venta de solar a cambio de construcción, o de construcción en solar ajeno a cambio de construcción o de distribución de la propiedad del suelo más el suelo al tiempo de la construcción. En este sentido no se puede olvidar que, identificadas las partes de construcción a entregar habrá que estar al valor de mercado en construcción y no en venta, dado que la contraprestación de mercado en uno y otro caso es distinta. Piénsese en quien construye en solar ajeno y cobra la construcción (coste más beneficio del constructor, pero no de promotor) con parte de lo edificado. Aquí el dueño del solar transmite lo construido, que tendría un valor en venta en el mercado que no es el valor de la contraprestación ya que el contratista entrega construcción valorable como se ha dicho.

b) *Distintas prestaciones por precio único*. La desagregación e individualización es exigida para los casos de tipo diferente o de exención. En todo caso parece que la regla se refiere a valores de mercado como criterio de proporcionalidad distintiva, pues no tendría sentido que si la contraprestación es en dinero, y no hay corrección motivada por razones de vinculación (ap. 5 de este artículo), hubiera que estar a otras valoraciones propias de la contraprestación en especie.

c) *Autoconsumo*. La regla genérica referida al coste de adquisición o importación de lo entregado, excluye la referencia a aumento del valor de la fase intermedia, lo que hace dudar de la razón técnica de la previsión normativa, ya que si el IVA

estudios

recae sobre el consumo éstos serían los casos típicos en los que habría que estar a valores de mercado de lo entregado sin contraprestación (autoconsumo externo) que ya incluirían las minoraciones o aumentos que se prevén en la regla tercera de este apartado 3.

Para los servicios, siendo clara la imputación de las amortizaciones en los bienes cedidos que parece que deben incidir en cada percepción y por la parte que corresponda, es claramente dificultoso atender al coste de los bienes o servicios "en la medida en que sean utilizados" para prestar los servicios, sin una exigencia de contabilidad analítica de costes que permitiera conocer la correspondiente imputación.

d) *Vinculación*. Sin perjuicio de advertir que el ámbito es distinto y más amplio que el que se deduzca del Impuesto sobre Sociedades, por incluir relaciones con empleados o familiares, también se debe destacar que la referencia legal es la relación con una sociedad, en el primer caso, es decir, que no es aplicable esta regla de valoración a operaciones, por ejemplo, entre socios personas físicas sin relación laboral o familiar (consaguinidad hasta el 2º grado) entre ellos.

e) *Comisiones en nombre propio*. Se pueden incluir en este epígrafe los cuatro regulados en los apartados 6 a 9. Se trata de un prurito técnico del IVA que, sobre todo, tiene efectos financieros por la diferencia temporal de devengos.

f) *Moneda extranjera*. No plantea problemas interpretativos puesto que no obliga a pagar en divisas o en pesetas, sino que sólo contiene una referencia de cambio en un momento dado.

Con carácter general se debe insistir en lo ya dicho: *Valor de mercado* es el valor que se determina en un ámbito económico delimitable que puede existir o no. Cuando no esté establecido (Bolsa de Valores, sin perjuicio de la exención, para transmisión de títulos; límites administrativos de precios; incluso referenciadas de general aceptación, como ocurre en los vehículos de turismo para circular por carretera) valor de mercado será el establecido entre partes independientes (v. art. 7 ley 18/1991, de aplicación por coherencia del sistema).

2. NORMAS REGLAMENTARIAS.

Desde luego, a la vista del artículo 10 de la Ley General Tributaria, parece que no debería existir "desarrollo" reglamentario en materia de exenciones, y en otras más. La ley debe ser clara, precisa y completa y, si acaso, sólo habría que estar a reglas formales de documentación o registro establecidos en el Reglamento, siempre que por sí mismas no supusieran una modificación de la capacidad económica, directa o indirectamente manifestada, que es el fundamento de la imposición.

Julio Banacloche Pérez-Roldán

2.1. Modificaciones a la regla general.

La primera, fundamental, se encuentra en el apartado 1 del artículo 29 Reglamentario, al añadir a la identificación de la base imponible como contraprestación, la referencia a que ésta sea procedente del destinatario o de terceras personas.

Para empezar el comentario habría que decir que esta modificación no sólo es sustancial sino técnicamente deficiente. Desde luego, si la contraprestación se valora de acuerdo con la regla general, es indiferente de quien proceda aquélla: el que entrega el bien o servicio recibe lo que debía, y el que consume soportará el impuesto por tal valor. Es claro que no se incluyen aquí las operaciones gratuitas y parece sólo que se ha pretendido incluir aquí las subvenciones.

Siendo así, parece evidente que la referencia sería sólo a las subvenciones al consumo y no a ninguna otra puesto que cualquiera por otra causa no sería contraprestación por la entrega o el servicio realizados. Y si sólo se refiere a las subvenciones al consumo, ya está previsto el régimen en el apartado 2.3º.

Por otro lado, esta previsión debe llevar a que en las subvenciones al consumo se repercuta al adquirente no sólo el IVA sobre la contraprestación que él hace efectiva, sino también y de forma separada y especificada el que recae sobre la subvención, lo que obliga, lógicamente, a que, cuando se conceda una subvención al consumo, su vinculación al "precio" identifique cuánto es precisamente su importe por unidad entregada o prestada.

Cualquier incidencia que modifique lo previsto en la ley debe determinar la *nulidad por ilegalidad* de esta ampliación reglamentaria.

a) Subvenciones.

El añadido reglamentario exige para que la subvención integre la base imponible: que esté establecida en función del mínimo de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, si se determinan precedente.

Esta es una ampliación *absolutamente ilegal* . Una subvención vinculada directamente al precio es aquélla que sólo se puede percibir si el precio no supera determinada cuantía o si es precisamente su importe. Nada importa la cuantía de unidades entregadas o prestadas. Ni tampoco es excusa para su asimilación el hecho de su determinación previa. Una subvención al consumo afecta a la economía (demanda) del adquirente; una subvención según el nivel alcanzado de entregas o prestaciones afecta directamente a la economía (oferta) del transmitente y se desnaturaliza para convertirse en una subvención de explotación.

b) Descuentos.

El Reglamento aumenta las posibilidades sobre el reflejo documental, que no es ya precisamente la factura como exigía la ley. Y así debió preverlo la ley. Aun-

estudios

que la precisión reglamentaria sea técnicamente adecuada y favorezca al administrado, es *simplemente ilegal*. Desde luego en su ámbito se incluiría la justificación contable, la de documentos públicos con trascendencia para terceros, y, en su mínima eficacia, la prueba de testigos.

c) Suplidos.

El Reglamento excluye de este concepto los suplidos pactados en una suma fija de dinero, independiente de la satisfecha en nombre y por cuenta del cliente. *La previsión es ilegal* en cuanto afecte a gastos efectivamente suplidos, es decir, por una parte de la cantidad fija pactada, y es incoherente por el exceso sobre tal cifra, porque en tal caso no hay gastos suplidos.

Al Reglamento se le debe aplicar también el contenido del artículo 25 de la Ley General Tributaria que obliga a estar a la realidad económica y jurídica cualquiera que sean los pactos de las partes. Y también lo ordenado sobre el respeto del reglamento a la ley, entre otros textos, por el artículo 9 de la Constitución.

d) Requisitos formales en su caso de modificación.

Se refiere a ellos el artículo 30 del Reglamento y, sin perjuicio de las críticas técnicas que suponen por sí mismas las restricciones a la aplicación de lo previsto en la ley por causas formales, se debe atender al apartado 4 *sin precedente legal*.

Se trata de calcular la base imponible provisional cuando no se pueda determinar al tiempo del devengo. Y se incurran las reglas de la lógica.

Ciertamente no existe la lógica de cada uno, pero habrá que traducir esta previsión por "lo razonable". En todo caso no hay base alguna para una posible regularización administrativa que obligaría a estar a lo dispuesto "en la ley" sobre determinación de la base imponible.

2.2. Las reglas especiales.

Se contienen en el artículo 31 del Reglamento y más concretamente el apartado 1 en cuanto se refiere a las contraprestaciones en especie.

El párrafo segundo incluye un concepto indeterminado para cuando son parte en dinero y parte en especie a la hora del contraste con el valor de mercado de la prestación: tiene que ser una diferencia "notoria", lo que añade poco, y sólo complica el difícil concepto de "valor de mercado". Todo ello sin perjuicio de reconocer la buena intención con que se ha hecho esta modificación de la ley por el Reglamento.

En el párrafo primero se vuelve a complicar el concepto de "valor de mercado" con un añadido inútil: se ha de atender a la misma fase de producción o comer-

Artículo 18 de la Ley de Dación

cialización. No se sabe el por qué de este añadido, pero parece claro que quien pretendiera otra cosa, aun sin previsión reglamentaria, o intentaría eludir el tributo, o procuraría liquidar o percibir un impuesto indebido. En más o en menos.