

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución 00/5340/2009 de 25/11/2011

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

Operaciones vinculadas. Determinación de la base imponible. Períodos en los que es posible aplicar el valor de mercado.

En el caso se discute un hecho al que se aplican las normas del IVA relativas a la determinación de la base imponible en operaciones vinculadas, que se han visto afectadas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de junio de 2011, en el asunto C-285/10.

El TEAC viene a considerar que para la determinación de la base imponible en el caso de operaciones vinculadas, tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de junio de 2011, en el asunto C-285/10, hay que distinguir dos períodos, marcados por la entrada en vigor de la Ley 36/2006, Ley de medidas de represión del Fraude fiscal, el 09-12-2006.

Operaciones anteriores al 09-12-2006. Según la antedicha Sentencia: "Siempre que se haya pactado y pagado realmente una contraprestación al sujeto pasivo como contrapartida directa del bien entregado o del servicio prestado, debe calificarse dicha operación de operación realizada a título oneroso, aun cuando se efectúe entre partes vinculadas y el precio convenido y realmente pagado sea notoriamente inferior al normal de mercado. Por consiguiente, la base imponible de tal operación debe determinarse conforme a la regla general formulada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva".

Operaciones de 09-12-2006 en adelante. Al haber sido modificada en 2006 la Sexta Directiva, se permite a los Estados Miembros la utilización del valor normal de mercado para determinar la base imponible en el caso de operaciones entre sujetos vinculados.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO: La última cuestión alegada por la reclamante, es la valoración de los elementos transmitidos, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto en la operación de escisión y, en concreto, la valoración de la parcela ... transmitida.

El reclamante señala que valorar los bienes que se transmiten a valor de mercado, cuando se trata de operaciones vinculadas, se opone a lo dispuesto en la Sexta Directiva, por lo que no procede alterar la valoración contenida en la escritura de escisión, debiendo admitir el importe de la contraprestación pactada y no el valor de mercado.

Asimismo señala que la Ley de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal ha modificado el artículo 79.5, añadiendo que la base imponible es el valor de mercado, lo que implica que anteriormente la regla general no era esa. (...)

Las reglas de determinación de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se encuentra regulada en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto del Valor Añadido...

La conclusión a la que llegó la Inspección, dado que la transmisión se realizó entre entidades vinculadas, extremo éste no discutido por la entidad, es que la ley determinaba que la base imponible, en los casos en que el valor de los bienes se hubiera visto alterado por cualquier circunstancia, sería el valor del bien en el momento en el que se efectúe la entrega. En concreto, la Inspección, valoró la parcela a valor de mercado...

No obstante, en relación con las reglas especiales de determinación de la base imponible, hay que traer a colación, la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de junio de 2011, en el asunto C-285/10, en relación con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, cuyo objeto era la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con la aplicación de la regla de determinación de la base imponible establecida en el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 (en su redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 36/2006) en el caso de existir vínculo entre las partes intervinientes y haber convenido precios notoriamente inferiores a los de mercado.

Dicha Sentencia establece lo siguiente:

32 No obstante, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las nuevas medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva sólo serán conformes con el Derecho de la Unión cuando, por una parte, se mantengan dentro del marco de los objetivos contemplados por el artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva y, por otra, hayan sido objeto de notificación a la Comisión y de autorización del Consejo, expresa o implícita...

33 Es preciso señalar que una disposición como el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 constituye una nueva medida de inaplicación en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva...

35 De ello se desprende que la adopción del artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 por parte del Reino de España estaba sujeta al procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva y que, por tanto, debía ser notificada y autorizada conforme a dicho procedimiento. Pues bien, no se discute que, en la fecha en que ocurrieron los hechos del litigio principal, la citada disposición nacional no había sido objeto de tal notificación y autorización, y no se ha demostrado que fuese de otro modo en el caso de la disposición correspondiente recogida en la Ley 30/1985 (RCL 1985, 1984, 2463) . Por consiguiente, el hecho de que, en esa fecha, dicha medida de inaplicación no hubiese sido notificada y autorizada con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva basta para declarar que un Estado miembro no puede aplicarla y esgrimirla frente a un contribuyente...

39 Por último, la circunstancia, señalada en particular por el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno español, de que desde la entrada en vigor de la Directiva 2006/69 los Estados miembros tengan, sin necesidad de autorización previa y para prevenir la evasión o el fraude fiscales, la

facultad de adoptar medidas para que la base imponible sea el valor normal de mercado en determinadas circunstancias cuando exista un vínculo entre las partes de la operación, no altera el hecho de que, en el momento de producirse los hechos controvertidos en el litigio principal, la Sexta Directiva no les otorgaba tal facultad al margen del procedimiento previsto en su artículo 27, apartados 1 a 4.

...

En definitiva, la Sentencia llega a la conclusión de que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a operaciones realizadas entre partes vinculadas mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva, por lo que España, al introducir una medida como la prevista en el artículo 79.cinco de la Ley del IVA (en su redacción anterior a la fijada por la Ley 36/2006), incumplió lo establecido en el citado artículo.

Esto implica que la Administración tributaria o los órganos jurisdiccionales no pueden aplicar, a la fecha en la que ocurrieron los hechos del litigio principal (ejercicios 2001, 2002 y 2003), la regla de valoración de la base imponible del artículo 79. Cinco de la Ley de IVA y esgrimirla frente a la reclamante, impidiendo, además, que el citado precepto se pueda aplicar a situaciones que no sean firmes, bien porque se encuentren en procedimientos de regularización, bien porque estén en fase revisora ante los órganos económico-administrativos o ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

En cuanto a los efectos de la citada Sentencia, conviene recordar que según jurisprudencia reiterada del TJUE, incumbe a todas las autoridades nacionales competentes de los Estados miembros garantizar la observancia de las normas del Derecho comunitario dentro del ámbito de sus competencias.

