

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062278

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 230/2013

SUMARIO:

IVA. Dedicaciones. Rectificación de deducciones. Minoración de las cuotas soportadas deducidas como consecuencia de la resolución del contrato -art. 80.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-. En el presente caso, nos encontramos con la rescisión parcial de un contrato de compraventa, operación gravada en su día por el Impuesto, de manera que al quedar la operación parcialmente sin efecto, el sujeto pasivo de la operación debió rectificar las cuotas repercutidas de acuerdo con el art. 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y el destinatario, al tratarse de una minoración de las cuotas inicialmente soportadas, debe rectificar las deducciones en su día practicadas, cosa que el obligado no ha hecho y es el motivo de regularización por parte de la Inspección. Pues bien, el Tribunal Central, apartándose del criterio mantenido en resoluciones anteriores concluye, que los términos legales y reglamentarios en los que quedan recogidas las condiciones exigibles para practicar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles por el destinatario de las operaciones cuando supongan una disminución o minoración de las cuotas anteriormente deducidas, impiden imponer al destinatario obligaciones que van más allá de lo dispuesto tanto en la Ley 37/1992 (Ley IVA) como en los Reglamentos de desarrollo. Si el destinatario no ha procedido a rectificar dichas cuotas no ha sido por otro motivo que la ausencia del documento justificativo de la obligación impuesta legalmente para proceder a rectificar la cuota soportada efectivamente deducida en su día. Los efectos o consecuencias de esta ausencia del documento que acredita la rectificación de las cuotas repercutidas, cuya expedición resulta ser obligatoria para el sujeto pasivo que realizó la operación cuya base imponible se modifica posteriormente, no pueden trasladarse sin más al destinatario de la operación, al margen del examen de supuestos de fraude o participación del destinatario en operaciones fraudulentas. Todo ello lleva a la estimación de la reclamación en este extremo, dado que la Inspección de los tributos, como se acaba de exponer no podía exigir al destinatario de la operación la rectificación de la cuota soportada deducida al no acreditarse el incumplimiento de condición alguna exigida a este destinatario por las normas reguladoras del Impuesto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 78, 79, 80, 89 y 114.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 13.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 80.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas, promovidas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. ..., con NIF: ..., en nombre y representación de **V..., S.A.**, con NIF: ... y domicilio en ..., interpuestas contra los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición de fechas 27 de noviembre de 2012 y 10 de diciembre de 2013, interpuestos contra el acuerdo de liquidación de fecha 27 de junio de 2012 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2007 y 2008, y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado del mismo de fecha 2 de enero de 2013 dictado por la misma dependencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 27 de junio de 2012 se dicta acuerdo de liquidación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007/2008.

Los motivos de regularización, exclusivamente en relación con las cuestiones alegadas por el reclamante, fueron los siguientes:

- La Inspección de los tributos, en virtud de lo dispuesto en los artículos 114 y 89 de la Ley de IVA, disminuye el importe de las cuotas de IVA soportado en 1.401.497,50 euros en el ejercicio 2008 como consecuencia de la rescisión parcial de la compra de unos terrenos adquiridos en el ejercicio 2006 para construir (aproximadamente el 50%).

- Por otro lado, en el año 2007, **V..., S.A.** le vendió a **M..., S.L.** poseedora del 99,95% de su capital, determinados inmuebles que, al tratarse de operaciones vinculadas, se solicitó valoración de los servicios especializados de la Administración Tributaria, resultando una diferencia de cuota entre el valor de IVA declarado y el comprobado de 239.238,71 euros (artículo 16 del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y art. 79.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Contra dicho acuerdo el interesado interpuso recurso de reposición que se desestimó mediante acuerdo de fecha 27 de noviembre de 2012 y notificado el 3 de diciembre de 2012.

Segundo.

Por otro lado, en fecha 2 de enero de 2013 se dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, derivado del acuerdo de liquidación anterior por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero.

La Inspección considera que la conducta del interesado constituye infracción tributaria tipificada en los artículos 191.1 y 193.1 de la Ley General Tributaria, en tanto que el obligado tributario dejó de ingresar en el ejercicio 2008 un importe de 1.403.097 euros y en el ejercicio 2007 obtuvo un exceso de devolución de 240.598,76 euros.

En relación a la culpabilidad del sujeto infractor, señala que:

“Ésta es una entidad que en los ejercicios objeto de comprobación ha tenido una importante relevancia en el sector de la construcción, que forma parte en los ejercicios de referencia de un grupo económico familiar del que ha sido una de las sociedades más relevantes y ha dispuesto de medios materiales y humanos que van más allá de lo que es hipótesis normal en la media de los administrados.

A juicio del instructor, nos encontramos con una forma societaria, a la cual por propia definición, especialización, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del “ciudadano común” y nos encontramos no ante una compleja operación económica cuya tributación pudiera dar lugar a opiniones contradictorias, sino ante la aplicación de una norma que, a la vista de lo actuado por el interesado, no ofrece dudas interpretativas.

Así, ni ofrecen duda interpretativa las diferentes correcciones realizadas en el acta incoada, ni cabe apreciar circunstancia alguna que exonere de, al menos, la falta de la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.(...)

Por tanto, a juicio del instructor, en el presente caso no se ha producido un error de derecho invencible excluyente de culpabilidad, por lo que se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que por las razones que han quedado expuestas sobre su alto nivel de especialización y conocimientos técnicos parece razonable concluir estimando probada la concurrencia de negligencia en grado suficiente para justificar la aplicación al caso del principio culpabilista, en los términos exigidos por el art. 183.1. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT.”

Contra dicho acuerdo el interesado interpuso recurso de reposición que se desestimó mediante acuerdo de 10 de diciembre de 2013 y notificado el 12 de diciembre de 2013.

Tercero.

En fecha 21 de diciembre de 2012 y 10 de enero de 2014 interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- En relación con la minoración de las cuotas de IVA soportado por la rescisión parcial de la compra de los terrenos, señala que las cantidades entregadas lo son en concepto de indemnización por la resolución de unas compraventas, sin que deba repercutirse cuota alguna por la misma y sin que proceda anular las cuotas de IVA en su día soportadas.

- En relación a la valoración de determinados inmuebles vendidos a la sociedad **M..., S.L.**, se remite a la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto

sobre Sociedades del ejercicio 2007 en la que se modifica la valoración de los bienes y consecuentemente la base imponible en el Impuesto de Sociedades y en el IVA.

- En relación con el acuerdo sancionador formula alegaciones en relación con las regularizaciones realizadas por la inspección, así como ausencia de culpabilidad en su conducta. Alega, por un lado, que cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma no procede la imposición de sanciones así como que la Administración no acredita la culpabilidad del reclamante, sino que se limita a utilizar un modelo de motivación válido para cualquier caso sin que se adapte al caso concreto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento, que se acumulan para su resolución conforme al artículo 230 de la Ley General Tributaria.

La cuestión a resolver en las presentes reclamaciones, consiste en determinar si el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se ajustan a derecho.

Segundo.

La primera cuestión a analizar consiste en determinar si la regularización practicada por la Inspección en relación con la disminución en el año 2008 de parte de las cuotas soportadas y deducidas en el año 2006 por la adquisición de unos terrenos, como consecuencia de la rescisión parcial del contrato, se ajusta a derecho.

En primer lugar, conviene concretar la operación que ha dado lugar a la regularización practicada por la Inspección.

En fecha 10 de marzo de 2006, la sociedad **V..., S.A.**, adquiere varias fincas rústicas, mediante escritura pública otorgada ante notario en la misma fecha por importe de 9.676.294,88 euros. En el momento de la compra se pagó la cantidad de 1.935.258,96 euros mediante la emisión de tres cheques bancarios y el resto se acordó hacerse efectivo mediante cuatro pagos, todos ellos por el mismo importe, es decir, 1.935.258,98 euros a satisfacer en 12, 24, 36 y 48 meses desde la firma de la escritura.

La operación quedó gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido al 16%, por importe de 1.548.207,18 euros, al renunciarse los transmitentes a la exención prevista en el artículo 20.uno.20º de la Ley de IVA, que se repercute y cobra a la parte compradora mediante cheque conformado que el adquirente entrega en ese mismo acto de compraventa.

En la escritura de compraventa, se establece en la estipulación SEGUNDA BIS, la siguiente condición resolutoria:

“La falta de pago, a cada uno de los vencimientos, de la cantidad correspondiente a uno cualquiera de los plazos de amortización del precio estipulado en la cláusula segunda de esta escritura, faculta a la parte vendedora, por pactarse expresamente condición resolutoria explícita del presente contrato, para dar por resuelta la presente compraventa, volviendo a sus propietarios el pleno dominio de la finca descrita, con pérdida para la parte compradora del total del importe de las cantidades entregadas, en concepto de pago y pena convencional, libremente pactado entre las partes, sin más trámites que el requerimiento notarial o judicial de dicho efecto, se pacta Cláusula Penal expresa cuya inscripción en el Registro de la Propiedad se solicita. (...)”.

En el año 2008, **V..., S.A.**, manifiesta la imposibilidad de seguir cumpliendo con las obligaciones pendientes (final del segundo pago aplazado y tercer y cuarto pago), por lo que la parte vendedora ejercita su facultad de resolución inicialmente pactada.

De los libros diarios aportados existen rescisiones por importe global de 8.759.359,37 euros, por lo que la Inspección considera que se deben minorar las cuotas soportadas de IVA en 1.401.497,50 euros al haberse rescindido parcialmente la operación.

Por su parte el reclamante considera que el artículo 78, apartado 3, nº 1 de la mencionada Ley establece que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado segundo de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan

contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No procede, por lo tanto, la anulación de las cuotas soportadas.

Pues bien, lo primero que debemos poner de manifiesto es que la Inspección, cuando regulariza la situación tributaria del obligado, lo que hace es minorar las cuotas de IVA soportado en 1.401.497,50 euros, que es el IVA correspondiente al importe de la Base Imponible de las rescisiones parciales de la compraventa en su día efectuada. IVA que el reclamante dedujo en el momento de adquisición de las fincas objeto de controversia.

Nada establece la Inspección sobre la tributación o no, ni el carácter indemnizatorio, de las cantidades que en su día fueron entregadas por V..., de acuerdo con las estipulaciones pactadas en la escritura de compraventa, y que ahora, en concepto de "pago y pena", se quedan los vendedores como consecuencia del ejercitar la resolución inicialmente pactada.

Dicho lo anterior, se trata de determinar si la regularización de las cuotas del IVA en su día soportado practicada por la Inspección, se ajusta a derecho.

El artículo 114 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en los periodos objeto de comprobación, establecía que:

"Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación. (...)

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."

El artículo 80 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA determina los supuestos en los que procede la rectificación de la base imponible, fijando el apartado dos que la base imponible se modificará en la cuantía que corresponda cuando, entre otras circunstancias, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas. Esto es, quedan incluidos aquí aquellos supuestos en que las partes de la operación gravada previamente resuelven total o parcialmente la operación, anulándola en la misma proporción, que es el supuesto que se examina en esta reclamación.

Por su parte, el artículo 89.uno establece que:

"Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible".

En el presente caso, nos encontramos con la rescisión parcial de un contrato de compraventa, operación gravada en su día por el impuesto, de manera que al quedar la operación parcialmente sin efecto, el sujeto pasivo de la operación debió rectificar las cuotas repercutidas de acuerdo con el artículo 89 de la Ley y el destinatario, al tratarse de una minoración de las cuotas inicialmente soportadas, debe rectificar las deducciones en su día practicadas, cosa que el reclamante no ha hecho y es el motivo de regularización por parte de la Inspección.

Teniendo en cuenta que no se acredita en el expediente remitido por la Administración tributaria la expedición de una factura rectificativa por el sujeto pasivo de la operación tras operarse la rescisión o anulación de la misma, debe por tanto concretarse si en el caso que medie actuación administrativa y la regularización suponga

una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, como consecuencia de una modificación en la base imponible del impuesto, se hace necesario el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 80.Siete de la LIVA a que se refiere el artículo 114, en concreto, *“que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.”*

Conforme al artículo 80.Siete de la LIVA en los casos de modificación de la base imponible recogidos en el precepto está condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan; entre los que se encuentra, de acuerdo con el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), en su redacción vigente en los periodos comprobados, la obligación del sujeto pasivo de expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. De esta forma la disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación están condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido. Esta nueva factura servirá al destinatario de la operación para rectificar las cuotas de IVA soportado.

Ahora bien, en el presente caso, la rectificación de las deducciones, que supone una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, por una causa prevista en el artículo 80.Dos de LIVA, en concreto, resolución parcial de un contrato de compraventa, se ha puesto de manifiesto por parte de la Administración tributaria.

A la vista de cuanto se ha expuesto, debe concluirse, apartándonos del criterio mantenido en resoluciones anteriores por este Tribunal Económico-Administrativo, que los términos legales y reglamentarios en los que quedan recogidas las condiciones exigibles para practicar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles por el destinatario de las operaciones cuando supongan una disminución o minoración de las cuotas anteriormente deducidas, impiden imponer al destinatario obligaciones que van más allá de lo dispuesto tanto en la LIVA como en los Reglamentos de desarrollo a los que se ha hecho mención. Si el destinatario no ha procedido a rectificar dichas cuotas no ha sido por otro motivo que la ausencia del documento justificativo de la obligación impuesta legalmente para proceder a rectificar la cuota soportada efectivamente deducida en su día. Los efectos o consecuencias de esta ausencia del documento que acredita la rectificación de las cuotas repercutidas, cuya expedición resulta ser obligatoria para el sujeto pasivo que realizó la operación cuya base imponible se modifica posteriormente, no pueden trasladarse sin más al destinatario de la operación, al margen del examen de supuestos de fraude o participación del destinatario en operaciones fraudulentas.

Todo ello lleva a la estimación de la reclamación en este extremo, dado que la Inspección de los tributos, como se acaba de exponer no podía exigir al destinatario de la operación la rectificación de la cuota soportada deducida al no acreditarse el incumplimiento de condición alguna exigida a este destinatario por las normas reguladoras del impuesto.

Tercero.

Por otro lado, en el año 2007, **V..., S.A.** le vendió a **M..., S.L.** poseedora del 99,95% de su capital, determinados inmuebles que, al tratarse de operaciones vinculadas, se solicitó valoración de los servicios especializados de la Administración Tributaria, resultando una diferencia de cuota entre el valor de IVA declarado y el comprobado de 239.238,71 euros (artículo 16 del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y art. 79.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido).

La inspección fundamenta la regularización de las cuotas de IVA repercutidas en base a la regularización practicada por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2007, Acta **A02...** relativa a la valoración realizada a efectos del Impuesto de Sociedades, por lo que reproduce los argumentos esgrimidos en la misma.

El reclamante no cuestiona la vinculación entre las partes sino la valoración practicada por la Administración con arreglo a valor mercado, y en sus alegaciones formuladas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se remite a las alegaciones formuladas en relación con la reclamación interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo contra el acuerdo de liquidación que confirma la regularización practicada por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2007, Acta **A02...**, relativa a la valoración realizada a efectos del Impuesto de Sociedades.

En relación con la valoración de los inmuebles a efectos de incrementar la base imponible en el Impuesto de Sociedades, correspondiente al ejercicio 2007, este Tribunal Económico Administrativo Central, ha dictado resolución, en fecha 2 de diciembre de 2015, R.G. 218/13, 231/13 Y 567/14 acumuladas, correspondiente al Impuesto de Sociedades de la misma entidad y periodos 2006, 2007 y 2008, en la que confirma la valoración efectuada por la Inspección.

El acuerdo de liquidación impugnado modifica la base imponible de IVA, aplicando el valor normal de mercado, atendiendo a la vinculación de las partes, así como la valoración efectuada a efectos del Impuesto de Sociedades y confirmada por este Tribunal.

Ahora bien, la nueva redacción del artículo 79.5 de LIVA, introducida por la entrada en vigor de la Ley 36/2006, Ley de medidas de represión del Fraude fiscal, el 1 de diciembre de 2006, incorpora una regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones vinculadas, modificando el anterior criterio de adquisición o coste de producción para remitirse al “valor normal de mercado”, al que igualmente se refiere el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, lo que parece asimilar el tratamiento a efectos de ambos impuestos.

No obstante, la aparente asimilación que se deriva de la remisión a dicho “valor de mercado” como criterio de determinación de la base imponible en operaciones vinculadas, tanto por la normativa del Impuesto sobre Sociedades como el IVA, dista mucho de suponer un tratamiento homogéneo en ambos impuestos.

El artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece esta 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.

Señala el citado artículo:

“1. 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 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 deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;

b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y en los artículos 173 a 177 y la entrega o prestación esté sujeta a una exención en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2 y 380 a 390 ter;

c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177.

A los fines del párrafo primero, 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.

2. Cuando hagan uso de la facultad contemplada en el apartado 1, los Estados miembros podrán definir las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a los que se aplicarán las medidas.

3. Los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas en aplicación del apartado 1, siempre que no se trate de medidas autorizadas por el Consejo antes del 13 de agosto de 2006 de conformidad con el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Directiva 77/388/CEE y que sigan vigentes en virtud del apartado 1 del presente artículo”.

La nueva redacción del artículo 79.Cinco de LIVA pretende, tal y como declara la Ley 36/2006, Ley de medidas de represión del Fraude fiscal 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 manera que, traslada sin más a nuestro ordenamiento jurídico lo previsto en el citado artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE.

Señala dicho artículo 79.Cinco:

“Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos: (...)

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que 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.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado. (...)”.

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 manera que para aplicar esta regla especial de determinación de la base imponible conforme al valor normal de mercado, es necesario que las partes estén vinculadas, y que, además como consecuencia de que el precio pactado sea superior o inferior al valor normal de mercado se cause perjuicio económico directo a la Hacienda pública.

El artículo 79.5 LIVA, además de la vinculación, incorpora una serie de requisitos concretos que, como exige actualmente la Directiva comunitaria, deben concurrir para que realmente se ocasione una pérdida fiscal a la Hacienda Pública como consecuencia de la infravaloración o sobrevaloración de la operación.

De manera que, una vez probada la existencia de vinculación entre las partes, así como que el precio convenido es superior o inferior al valor normal de mercado, se tomará dicho valor de mercado como base imponible siempre y cuando se cause un perjuicio económico a la Hacienda Pública, o dicho en otros términos, cuando concorra alguna de las circunstancias citadas en el tercer párrafo del artículo 79.5 de la Ley del IVA. La ausencia de todos los requisitos determina que no se pueda aplicar esta regla especial de valoración, aunque exista 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.

En el presente caso, el acuerdo de liquidación impugnado modifica la base imponible de IVA, aplicando el valor normal de mercado, atendiendo a la vinculación de las partes, así como la valoración efectuada a efectos del Impuesto de Sociedades.

Si bien, a efectos del IS se ha confirmado la vinculación de las partes, así como que el precio convenido es inferior al valor normal de mercado, falta el tercer requisito para la aplicación de esta regla especial de valoración, a efectos del IVA, y es que como consecuencia de la aplicación de dicho precio pactado se cause un perjuicio económico a la Hacienda Pública, o en otro términos, que concorra alguno de los requisitos previstos en el tercer párrafo del artículo 79.5, en concreto, en el presente caso, los establecidos en los apartados a) y b):

a) Que 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.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

La Inspección al regularizar la situación del obligado tributario, se limita a modificar la base imponible del IVA teniendo en cuenta la valoración que de los inmuebles se acuerda a efectos de IS, es decir, el valor normal de mercado, aplicando la regla especial prevista en el artículo 79.5. No obstante no determina que realmente se haya ocasionado un perjuicio a la Hacienda Pública, es decir, que se haya cumplido alguno de los requisitos previstos en el artículo 79.5 de LIVA, por lo tanto se debe aplicar la regla general y valorar los inmuebles de acuerdo con el importe de la contraprestación pactada entre las partes.

En consecuencia, se debe anular también el acuerdo de liquidación en relación con esta cuestión.

Cuarto.

La última cuestión a analizar consiste en determinar si el acuerdo de imposición de sanción impugnado se ajusta a derecho.

En relación con la modificación de la Base Imponible de IVA como consecuencia de aplicar el valor de mercado a la operación de compraventa efectuada entre **V...** y **M..., S.L.**, el acuerdo sancionador impugnado establece lo siguiente:

“No obstante, en el presente caso no se puede, sin embargo, coincidir con el instructor, por lo que se refiere a las cuotas no repercutidas en una serie de operaciones inmobiliarias realizada entre empresas estrechamente vinculadas, que, de acuerdo con el artículo 79.5 de la Ley del IVA, se deben valorar a precio de mercado. En relación con estas operaciones, en definitiva, de valoración, por lo que se refiere a la liquidación resultante por las mismas en el Impuesto sobre Sociedades no ha sido propuesta por el instructor sanción alguna, por lo que, en coherencia con ello, no se puede proceder a la imposición de sanción por las cantidades indebidamente devueltas en el IVA por este concepto.”

En relación con la sanción impuesta como consecuencia de la rectificación de las cuotas soportadas deducidas, cuestión que ha sido examinada en el fundamento de derecho segundo, al haberse anulado por este

Tribunal la parte de la liquidación correspondiente a esta regularización, debe anularse asimismo la sanción impuesta derivada de la misma.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA

estimarlas anulando los acuerdos impugnados en relación con los extremos de la regularización practicada en el acuerdo de liquidación y del acuerdo sancionador impugnados por la entidad reclamante.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.