

Determinación de la base imponible cuando la contraprestación no es monetaria. Adecuación de la norma española a la Directiva IVA

Análisis de la [STS de 23 de abril de 2019, rec. núm. 1250/2017](#)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 23 de abril de 2019 fija criterio en relación con la adecuación de la regla de determinación de la base imponible del IVA en operaciones cuya contraprestación no tenga una base monetaria. El órgano jurisdiccional analiza el artículo 79.Uno de la LIVA, anterior a la modificación operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Su conclusión no deja lugar a dudas, fijando doctrina en el sentido de la falta de adecuación a la Directiva IVA.

No obstante, el Tribunal Supremo se pronuncia también sobre la redacción actual del anterior precepto, fijando su posición en relación con su adecuación o no a la normativa europea.

En este comentario se analizan estos criterios, teniendo en cuenta esencialmente la trascendencia que la doctrina *obiter dicta*, que fija el órgano jurisdiccional, pueda tener en la aplicación de la regla de fijación de la base imponible para operaciones sin contraprestación monetaria por parte tanto de la Administración tributaria como de los órganos revisores.

1. Supuesto de hecho

1.1. Antecedentes de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso, Sección 2.^a, de 23 de abril de 2019 (rec. cas. núm. 1250/2017 –NFJ073215–), fija doctrina y estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el reclamante contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), Sección 6.^a, de 22 de diciembre de 2016, en el recurso número 254/2013 (NFJ073213), que a su vez había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de junio de 2012 (dictada en recurso de alzada interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional –TEAR– de Cataluña de 26 de noviembre de 2009).

El acto revisado es una liquidación dictada por la Inspección de los tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el concepto impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los ejercicios 1999 y 2000 y los hechos que tiene como base son los siguientes:

Dos personas físicas, propietarias de un terreno calificado como urbanizable programado, firman en febrero de 1989 un contrato privado con una entidad A por el que esta última se comprometía a satisfacer los gastos de urbanización de la finca y a realizar las gestiones urbanísticas referidas a la misma, recibiendo a cambio un 45% del total volumen edificable resultante del proceso urbanístico. En abril de 1990 esta primera entidad A cede a una segunda B, que se subroga en la posición de la primera con el consentimiento de las dos personas físicas, todos los derechos y obligaciones que le corresponden en virtud del contrato privado.

Aprobada definitivamente la reparcelación, en ejecución de lo convenido, las partes acuerdan proceder a determinar los lotes que corresponden a cada uno, firmándose escritura en noviembre de 1999, en el que las dos personas físicas manifestaban que eran propietarias de dos fincas obtenidas en virtud de adjudicación por compensación por aportación al proyecto de reparcelación de la finca primitiva, y segregándose de una de ellas una parcela que es valorada en 148.857.229 pesetas, que es cedida a la entidad B; firmándose contrato privado en la misma fecha que la escritura en donde se hace constar que la cesión es consecuencia de los compromisos asumidos por las partes, en virtud de los pac-

tos anteriores, y que con dicha cesión el cesionario se daba por totalmente satisfecho de la contraprestación convenida por la realización de la urbanización y gestión del proceso urbanizador. De esta forma, ambas partes se dan por mutuamente saldadas y finiquitadas en sus relaciones derivadas del convenio.

En enero de 2000 la entidad B transmitió la finca a otra entidad C por importe de 757.461.815 pesetas, más IVA.

Entre otros ajustes, la Inspección de los tributos regularizó la operación realizada por la entidad B en 1999, consistente en la urbanización de los terrenos y la gestión del proceso urbanizador a cambio de la finca cedida en la escritura celebrada en noviembre de 1999 (contraprestación por los servicios realizados), considerando que la base imponible de la prestación de servicios consistente en la urbanización y gestión, por la que se debió repercutir el IVA, debía ser el valor de mercado del bien inmueble recibido. Para ello, parte del precio satisfecho por C a B en enero de 2000 y lo actualiza mediante la aplicación de los índices de evolución del mercado de la vivienda para 1998, 1999 y 2000, tomando en consideración el correspondiente al municipio donde radican las fincas y teniendo en cuenta los 78 días transcurridos entre la cesión de la finca por las dos personas físicas a la entidad B y la transmisión de la finca por B a C.

1.2. Revisión de la liquidación en instancias anteriores

Tanto el TEAR de Cataluña como el TEAC desestiman la reclamación y el recurso de alzada respecto de la cuestión anterior, manteniendo el parecer de la Administración; siendo de destacar que el TEAC apunta a que el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), no contradice lo dispuesto en el artículo 78 de la misma norma; considerando que el valor de la contraprestación no dineraria debe referirse al acordado en condiciones normales de mercado en la fecha de la entrega del bien, momento en que se produce el devengo. La tesis mantenida por el TEAC no es sino acatamiento o tiene como base y fundamento la jurisprudencia del TS, concretamente la Sentencia de 6 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 7203/2005), reiterando el criterio sustentado en Sentencias de esa Sala de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 5013/2006 –NFJ032664–) y de 29 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 5483/2006 –NFJ033230–); todas ellas referidas a supuestos de permuta, en las que se indica que el valor de la base imponible «ha de referirse al acordado en condiciones normales de mercado en el momento del otorgamiento de la escritura». Añade el TEAC que la regulación contemplada en el artículo 79.Uno de la LIVA es clara y no contradice lo dispuesto por la normativa y jurisprudencia europeas, no pudiendo afirmarse que acudir al valor de mercado sea contrario al derecho europeo. Concluye que, frente a la ausencia de normativa específica en las directivas y, por contraste, la existencia de una norma clara en el derecho interno que no contradice la jurisprudencia, la valoración a valor de mercado se ajusta a derecho, tal como se pronuncia el TS en Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 853/2010 –NFJ046531–).

La AN, aunque de forma escueta, confirma la regularización, manteniendo que, en el supuesto examinado, la contraprestación de los servicios de urbanización está constituida por la entrega del terreno que tiene lugar en noviembre de 1999, momento en que se entiende devengado el IVA, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.Uno de la LIVA y confirmando el procedimiento de determinación del valor y la base imponible que fija la Inspección por la operación realizada y por la que se recibe la finca.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Cuestión con interés casacional

El Auto de admisión de 7 de junio de 2018 (NFJ073214), en el que se aprecia el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, fija los términos del debate en «determinar si la Administración tributaria, a la hora de cuantificar la base del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie (entrega de unos terrenos), puede tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios», identificando como norma jurídica que, en principio, es objeto de interpretación el artículo 79 de la LIVA, en la redacción anterior a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre¹, a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA) y de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

2.2. Fundamentación jurídica

Teniendo en cuenta que el principal argumento de imputación del recurrente es la infracción de la normativa europea, el TS lleva a cabo en primer lugar una exposición de la evolución que sobre esta cuestión, la determinación de la base imponible en las operaciones

¹ De acuerdo con la redacción del precepto anterior a la reforma operada por Ley 28/2014:

En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

cuya contraprestación no consista en dinero, ha experimentado la normativa de la Unión, haciendo especial referencia a los supuestos en que el legislador europeo permite acudir al valor de mercado.

En este sentido, la regla general de determinación de la base imponible, recogida de manera análoga en la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva) y en la Directiva IVA (art. 73), considera que la base imponible estará constituida 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.

Al margen de las reglas específicas recogidas en los artículos 74 a 77 de la Directiva IVA (referidas al autoconsumo de bienes y de servicios y a las transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro, reglas todas ellas previstas en el art. 79.Tres y Cuatro y 82.Uno, párrafo segundo, de la LIVA), reseña expresamente el TS los supuestos tasados en los que, conforme al artículo 80 de la Directiva IVA, y para la prevención del fraude o la evasión fiscales con relación a partes vinculadas, se permite a los Estados miembros fijar como base imponible el valor de mercado (supuesto recogido en el art. 79.Cinco de la LIVA).

Analiza en segundo lugar el TS la postura del TJUE sobre esta cuestión, acudiendo para ello a cinco sentencias de este órgano jurisdiccional, las de 2 de junio de 1994, asunto C-33/93, *Empire Stores* (NFJ003379); de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck* (NFJ018819); de 26 de abril de 2012, asuntos acumulados C-621/10 y C-129/11, *Balkan and Sea Properties* y *Provininvest* (NFJ046732); de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, *Orfey Bulgaria EOOD* (NFJ049500), y de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, *A Oy* (NFJ072392). De esta doctrina, concluye el TS:

- El TJUE ha admitido que la contraprestación de una prestación de servicios puede consistir en una entrega de bienes y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de la Directiva IVA, a condición de que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero.
- Si la contraprestación no consiste en una suma de dinero, el valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello.
- La contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos.

- Los requisitos de aplicación del artículo 80 de la Directiva IVA para que la base imponible sea el valor de mercado son exhaustivos y, de acuerdo con esta disposición, no puede extenderse esta regla a casos no comprendidos entre los contemplados en el artículo 80, que alude exclusivamente a operaciones entre partes vinculadas.

Lleva a cabo en tercer lugar el TS un análisis de la LIVA en el marco normativo y jurisprudencial de la Unión Europea, partiendo de la redacción del precepto antes y después de la Ley 28/2014, cuya exposición de motivos reconoce la necesidad de ajustar la normativa nacional a la Directiva IVA, por lo que:

[...] se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

La primera conclusión a la que llega el TS tras exponer esta normativa es clara y anticipa el resultado del recurso, en tanto el precepto de la LIVA:

[...] no presenta dificultades hermenéuticas reseñables: cabe coincidir con la recurrente en que la determinación de la base imponible en este tipo de operaciones no difiere de la regla general de determinación de la totalidad de la contraprestación percibida atendiendo a criterios subjetivos y no objetivos, salvo en los supuestos autorizados expresamente por la directiva.

Frente a lo alegado por la Abogacía del Estado, el TS recuerda que el supuesto de contraprestación no monetaria no entra en el campo de aplicación de las reglas del artículo 79.Tres y Cinco de la LIVA, cuestión que se abordará en el comentario crítico de la sentencia.

Finalmente, en su fundamentación, el TS analiza el caso concreto sometido a enjuiciamiento, y subraya en el enunciado del fundamento de derecho quinto la conclusión que alcanzará, la improcedencia de aplicar el valor de mercado a la entrega de bienes que operó como contraprestación. No acoge, por tanto, la tesis acordada por la AN, esto es, no puede tomarse como referencia el valor de mercado, con base en las siguientes consideraciones:

- El derecho de la Unión es aplicable de oficio, lo que no hizo el órgano jurisdiccional, a pesar de que el recurrente expuso en el escrito de conclusiones el desajuste de la norma interna con la Directiva IVA.
- El hecho de que en el momento en que se produce el hecho imponible no exista una regulación específica de la Unión para determinar la base imponible en casos de una contraprestación en especie, no significa que no exista regla alguna para

poder fijar la base imponible, pues si no existía regla especial, debe acudirse a la norma general, que exige atender a la totalidad de la contraprestación que quien realiza la entrega o presta el servicio obtiene o vaya a obtener.

- Esta regla general es una norma de efecto directo, que confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional (SSTJUE de 6 de julio de 1995, asunto C-62/93, BP Soupergaz –NFJ003716–, y de 11 de julio de 2002, asunto C-62/00, Marks & Spencer –NFJ012312–).
- El TJUE ha considerado que la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.
- Los Estados miembros no pueden determinar la base imponible por el valor normal de mercado fuera de los supuestos previstos en la Directiva IVA.
- La solución aplicada por la Administración y avalada por la sentencia de instancia había sido ya expresamente rechazada por el TS, en las Sentencias de 18 de marzo de 2009 (rec. núm. 5013/2006 –NFJ032664–) y de 2 de diciembre de 2015 (rec. núm. 3345/2014 –NFJ061186–).
- Analiza además el TS la forma de proceder en la fijación del valor y señala que se hizo de forma contraria a cuanto se acaba de exponer porque no se refiere al momento de la cesión, sino a un momento próximo pero posterior y tampoco se confronta con el coste específico de los servicios prestados cuya remuneración se pretende.

La conclusión que alcanza el TS es que, tanto si se aplica el artículo 79.Uno de la LIVA en la versión anterior a la Ley 28/2014, teniendo en consideración la fecha del devengo para el supuesto que examina, como en la versión posterior, la sentencia de instancia ha infringido la normativa del IVA, a la vista de la interpretación del TJUE, al no haber aplicado, para determinar la base imponible en una prestación de servicios cuya contraprestación no consistió en dinero, el valor acordado entre las partes, sino el valor de mercado de los terrenos cedidos como contraprestación, determinado conforme a una transacción posterior.

2.3. Contenido interpretativo de la sentencia

Teniendo en cuenta lo expuesto en la fundamentación, el TS fija el siguiente contenido interpretativo respecto de la cuestión planteada en el auto de admisión del recurso:

El artículo 79.Uno de la LIVA, analizado a la luz de la Directiva IVA, y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que:

[...] a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación no consista en dine-

ro (entrega de unos terrenos) la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible, en las circunstancias de este caso (ausencia de vinculación entre las partes, y valor de la contraprestación expresado en dinero) tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, atendiendo a una transacción posterior.

3. Comentario crítico

Varios son los pronunciamientos del TS en esta sentencia que merecen ser analizados, por lo que se examinarán de manera individualizada.

3.1. El artículo 79.Uno de la LIVA y la Directiva IVA

La cuestión que origina el recurso ante el TS no es otra que la adecuación del artículo 79.Uno de la LIVA a la norma de la Unión.

Si bien el órgano jurisdiccional hace un repaso tanto de la evolución normativa y jurisprudencial europeas, como también de las dos redacciones que el precepto de la ley ha tenido, no se refleja en la sentencia la evolución que respecto de la fijación de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria ha tenido el propio TS, pues de forma reiterada no había entrado a conocer de la posible adecuación a la norma europea, a pesar de que, como advierte al juzgador de instancia, el derecho de la Unión debe ser aplicado de oficio, con independencia de que lo aleguen o no las partes, siendo además la norma que establece la regla general de determinación de la base imponible de efecto directo, que confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional.

Son múltiples los pronunciamientos del TS en este sentido, acordando que debe atenderse al valor de mercado en operaciones con contraprestación no monetaria, como es el caso de las permutas, por supuesto en el momento en que se produce el devengo y no tomando en cuenta un momento posterior; apostilla esta última que resulta de todo punto ajustada a la norma dado que el devengo determina la realización del hecho imponible (sin perjuicio de la confusión que en nuestra LIVA se opera entre pago anticipado y devengo, al calificar el pago anticipado como devengo y no como ingreso a cuenta, a pesar de que con el pago anticipado no se realiza el hecho imponible). Reitera esta conclusión, entre otras, en Sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 7874/2002 –NFJ028883–); de 18 de marzo de 2009 (rec. núm. 5013/2006 –NFJ032664–); de 29 de abril de 2009 (rec. núm. 5483/2006 –NFJ033230–); de 10 de junio de 2010 (rec. núm. 11224/2004 –NFJ039286–);

o de 6 de octubre de 2010 (rec. núm. 7203/2005). Todas ellas componían un cuerpo jurisprudencial que es objeto de apreciación tanto por la Administración tributaria como por el TEAC, en el supuesto de hecho examinado, quien cita y fundamenta su resolución en esta jurisprudencia.

Es más, el propio TS había mantenido que la regla del artículo 79.Uno de la LIVA se ajustaba a la normativa europea por lo que podía acudir al valor de mercado, y así, en su Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. núm. 853/2010 –NFJ046531–)², haciendo referencia expresamente a esta regla de determinación de la base imponible, indicaba que:

[...] frente a la ausencia de normativa específica en las directivas comunitarias y, por contraste, la existencia de una norma clara en el derecho interno que no contradice la jurisprudencia que se cita, debemos concluir que la solución de la sentencia se ajusta a derecho.

Y en la sentencia de instancia se expresaba que:

[...] esta regla no es contraria al derecho europeo, en cuanto, como se señala en la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de julio de 2008, no existe una regulación específica ni en la Sexta Directiva ni en la Directiva 2066/112/CE, para determinar la base imponible en contraprestaciones en especie. Cierto es que el TJUE ha utilizado para dicha determinación los costes del producto, pero no lo es menos, que este es un medio de determinación de la base imponible, pero no el único, puesto que puede acudir, como hace nuestra ley, a la determinación de la base imponible por el valor que en condiciones normales se hubiese pactado, concepto que incluye el valor mercado, sin excluir el valor determinado por los costes.

Añadiendo lo siguiente:

[...] por ello no podemos afirmar que acudir al valor mercado sea contrario al derecho europeo porque si bien admite otras formas de determinación de la base imponible no excluye la que nos ocupa.

Ahora bien, expuesta esta evolución jurisprudencial, nada hay que objetar al cambio de criterio y a la conclusión alcanzada por el TS en la sentencia que ahora se comenta, en tanto

² Si bien esta sentencia es citada en la que ahora se comenta, sin embargo no extrae las consecuencias que ahora se apuntan, ya que se limita el órgano jurisdiccional a manifestar que ya había señalado la inexistencia de una regulación específica en la normativa europea para los supuestos de operaciones sin contraprestación monetaria.

la redacción del artículo 79.Uno de la LIVA anterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 28/2014, no se ajustaba a la norma europea, ya que estábamos ante una norma especial no prevista en la directiva, que no permite más excepciones que las recogidas expresamente en ella. De ahí que debamos congratularnos de este cambio de criterio jurisprudencial que, aun cuando llegue tarde, permite interpretar también la redacción actual del precepto ajustándose a los términos de la Directiva IVA, en el sentido que posteriormente se comentará. De ahí la trascendencia también de esta sentencia.

Ni la Sexta Directiva ni la actual Directiva IVA recogían regla especial alguna que hiciera referencia al supuesto contemplado en nuestro artículo 79.Uno de la LIVA, de ahí que, ante su inexistencia deba acudirse a la regla general concretada en nuestro artículo 78, que exige atender a la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtiene o vaya a obtener.

Es jurisprudencia reiterada del TJUE que la base imponible por la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente percibida a este efecto por el sujeto pasivo y dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (Sentencias de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca UK, apartado 28 –NFJ039296– y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey, apartado 44 –NFJ049500–). Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello (Sentencias de 2 de junio de 1994, asunto C-33/93, Empire Stores, apartado 19 –NFJ003379–, y de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey, apartado 45 –NFJ049500–).

3.2. Base imponible en operaciones sin contraprestación dineraria o en especie entre partes vinculadas

Una de las consideraciones que tiene en cuenta el TS para descartar la posibilidad de aplicar el valor de mercado en la fijación de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria es la de su exclusión o alejamiento de la regla de operaciones vinculadas.

Esto es, como se ha indicado anteriormente, la Directiva IVA recoge una regla general y otras especiales para determinar la base imponible de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios. Entre estas se encuentra recogida en el artículo 80 de la directiva, cuya finalidad es la prevención del fraude o la evasión fiscales, la regla de determinación de la base imponible en operaciones entre partes vinculadas. Solo en los supuestos

de hecho previstos en este precepto, que ha sido traspuesto a nuestro artículo 79.Cinco de la LIVA, resultará aplicable el valor de mercado para fijar la base imponible; siendo la nota común a todos ellos la existencia de vinculación entre las partes.

De ahí que el TS, de manera reiterada, mantenga en la sentencia comentada que de no existir vinculación no podrá tomarse en consideración el valor de mercado como parámetro monetario de la base imponible de una operación sujeta al impuesto. Si bien el órgano jurisdiccional hace referencia, incluso al exponer el contenido interpretativo de la sentencia, al supuesto de hecho de inexistencia de vinculación de forma global o genérica, debe entenderse, de acuerdo con la Directiva IVA y el artículo 79.Cinco de la LIVA, que se refiere a aquellos supuestos en los que, existiendo vinculación entre las partes, quedan comprendidos en alguno de los tres casos recogidos en este último precepto, que dan lugar a la aplicación de esta regla especial, puesto que de no darse alguno de estos tres supuestos de hecho, aunque exista vinculación, no aplicaremos esta regla especial.

Esto es, no puede extenderse la regla del valor de mercado a supuestos distintos a aquellos no previstos en la normativa europea, siendo clara en este aspecto las Sentencias del TJUE de 26 de abril de 2012, asuntos acumulados C-621/10 y 129/11, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, apartado 51 (NFJ046732), y de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, *Orfey*, apartados 46 y 47 (NFJ049500), cuando indican que el artículo 80.1 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros puedan tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios sea el valor normal de mercado en los casos que enumera, siempre que exista vinculación, si bien:

[...] los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella.

La cuestión que surge entonces es concretar la regla que deberemos tomar para determinar la base imponible en el supuesto de que la operación quede integrada tanto en el supuesto previsto en el apartado uno como en el apartado cinco del artículo 79 de la LIVA, esto es, cuando estemos ante una operación entre partes vinculadas comprendida en alguno de los tres supuestos de hecho del apartado cinco y la contraprestación que se fija no es monetaria. A diferencia de otros supuestos que pueden darse, en el que una misma situación puede quedar integrada en el supuesto comprendido en dos reglas especiales (es el caso, por ejemplo, de un autoconsumo entre dos partes vinculadas, comprendido tanto en el art. 79.Tres o Cuatro, como en el art. 79.Cinco), en el caso que estamos examinando no se produce esta conflictividad, por lo que la solución implica exclusivamente acudir al principio general del derecho que supone la aplicación de la regla especial sobre la general, esto es, acudiremos al principio de especialidad en la aplicación de las normas (*lex specialis derogat legi generali*), en este caso tributarias.

La aportación del TS, en la interpretación de la doctrina del TJUE, es clara en esta cuestión. La regla de determinación de la base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria, aunque esté comprendida entre las previstas en el artículo 79 de la LIVA no es más que una concreción de la regla general, no es una regla especial y, por tanto, no hay conflicto entre dos normas especiales. No existe una regulación específica en la Directiva IVA para determinar la base imponible en los supuestos de contraprestación en especie y, por ello, debe acudirse a la aplicación de la regla general, contenida en el artículo 73 de la Directiva IVA y en el artículo 78 de la LIVA.

De ahí que, como se ha indicado, no estamos ante un conflicto entre dos reglas o normas especiales y, por tanto, debe primar la regla especial sobre la general, esto es, en el caso de concurrencia de una operación con contraprestación en especie realizada entre partes vinculadas se aplicará la regla especial contenida en el apartado cinco del artículo 79, siempre que estemos dentro del perímetro objetivo de aplicación de esta regla especial, puesto que no resulta aplicable a toda operación en la que exista vinculación, exclusivamente cuando se dé uno de los tres supuestos de hecho que legitiman para acudir a ella.

En otro caso, si el supuesto de hecho en el que existe una contraprestación en especie, examinado desde el punto de vista de la vinculación entre las partes, queda excluido del perímetro objetivo del artículo 79.Cinco, acudiremos, ahora sí, a la regla prevista en el apartado primero, que no es más que una concreción de la regla general del artículo 78, al descartarse la aplicación de la regla especial del artículo 79.Cinco.

3.3. El artículo 79.Uno en la redacción dada por la Ley 28/2014

El TS expone en la sentencia que el auto de admisión insta, en realidad, a fijar doctrina sobre el artículo 79.Uno de la LIVA, en la redacción operada por la Ley 28/2014, esto es, sobre la redacción actual del precepto³.

En este sentido, el TS traslada a esta redacción la generalidad de las consideraciones efectuadas en sus fundamentos, de manera que cuanto se viene comentando resultará de

³ De acuerdo con la redacción actual:

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

aplicación, como se ha ido exponiendo, también a las situaciones de hecho que se produzcan a partir de la entrada en vigor de la Ley 28/2014, esto es, a partir de 1 de enero de 2015.

De ahí que el contenido interpretativo de la sentencia no diferencie entre la redacción anterior a la Ley 28/2014 y la dada por esta norma al artículo 79.Uno de la LIVA. Para ambas redacciones, el TS estima que deben ser interpretados en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA en una operación con contraprestación en especie, entre partes no vinculadas (debe entenderse, como se ha expuesto anteriormente que también se aplicaría la regla del art. 79.Uno al caso en que existiendo vinculación entre las partes, no quede comprendido el supuesto de hecho dentro del perímetro objetivo de aplicación de la regla del art. 79.Cinco), la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios.

Esta declaración del TS es rotundamente clara y supone que debemos plantearnos si el precepto, en su redacción actual, se ajusta plenamente a la Directiva IVA, a lo que da respuesta también el órgano jurisdiccional de manera explícita, aun cuando no lo refleje en el contenido interpretativo de la sentencia.

No obstante, es de advertir que este contenido no deja lugar a dudas, puesto que indica que la Administración debe atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación, lo que implica el impedimento de acudir a otras reglas especiales distintas de la de las operaciones vinculadas que se acaba de tratar, cuestión que se va a examinar seguidamente.

3.4. Remisión del artículo 79.Uno a los supuestos de autoconsumo y su adecuación a la Directiva IVA

Seguramente la aportación más interesante que realiza el TS en la sentencia comentada tenga que ver con el análisis de la redacción actual del artículo 79.Uno y su adecuación a la Directiva IVA.

No se discute que tanto el primer párrafo de este precepto, dedicado a las operaciones cuya contraprestación es totalmente no monetaria, como en el segundo párrafo, que se refiere a las operaciones cuya contraprestación no monetaria es solamente parcial, el primer inciso de ambos tiene su razón de ser en la trasposición de la regla general de determinación de la base imponible recogida en el artículo 73 de la Directiva IVA y, por tanto, la base imponible por la parte no monetaria, total o parcial, vendrá determinada por el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, no difiriendo de la regla general de determinación de la totalidad de la contraprestación percibida atendiendo a criterios subjetivos y no objetivos.

No obstante, es de advertir que la Ley 28/2014, en su exposición de motivos, justifica la modificación de este precepto en la doctrina del TJUE, más concretamente en su Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey (NFJ049500), de forma que:

[...] se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

No obstante, en esta sentencia se examina la existencia de vinculación o no entre las partes, a la que ya se ha aludido anteriormente, y no se examina la posible remisión a las reglas del autoconsumo, recogidas en los artículos 74 a 77 de la Directiva IVA, por lo que hubiera sido necesaria una mayor justificación legislativa de la remisión a los supuestos de autoconsumo.

Es esta remisión a las reglas del autoconsumo que hace nuestra norma interna la que desde la promulgación de la reforma del precepto plantea dudas sobre su adecuación a la Directiva IVA por cuanto la sentencia del TJUE trata precisamente de la posibilidad de aplicar el «valor normal del bien entregado o del servicio prestado», identificando este concepto con el de «valor normal de mercado» cuando, como se ha expuesto, no puede extrapolarse a supuestos ajenos a aquellos previstos específicamente por la norma europea.

Si antes se ha hecho referencia a la no extensión de la noción de «valor de mercado» más allá de los supuestos previstos en el artículo 79.Cinco, referidos a operaciones vinculadas; ahora el TS, concluye que el supuesto referido a la contraprestación en especie no entra en el campo de aplicación de las reglas del artículo 79.Tres, lo que es tanto como manifestar que la remisión que se hace a las reglas del autoconsumo no tiene soporte en la Directiva IVA y, por tanto, se cuestiona la validez del segundo párrafo del artículo 79.Uno.

Debe advertirse que, si bien el órgano jurisdiccional se refiere exclusivamente al autoconsumo de bienes, sus apreciaciones deben comprender asimismo al autoconsumo de servicios.

Las reglas de determinación de la base imponible recogidas en el artículo 79.Tres y Cuatro, se refieren a operaciones comprendidas en los artículos 9.1.º y 3.º (autoconsumo y transferencia de bienes) y en el artículo 12 (autoconsumo de servicios). En el primer caso, el precepto alude a operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso (autoconsumos de bienes que se desarrollan a través de las operaciones realizadas sin contraprestación) o a la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último. Ninguna de estos dos tipos de operaciones tienen relación con la operación que se recoge en el artículo 79.Uno, donde si existe contraprestación, esta es en especie. Otro tanto

ocurre con las operaciones recogidas en el apartado cuarto, referidas a los supuestos de autoconsumo de servicios donde tampoco existe contraprestación.

Podría plantearse que la finalidad del legislador interno al establecer esta remisión a las reglas del autoconsumo, no es otra, como apunta la Abogacía del Estado en el recurso, que la de prevenir supuestos de fraude. Para la Administración si se atendiese solo al importe acordado entre las partes, sería posible que los costes incurridos o afectos a la operación que realiza el sujeto pasivo sin contraprestación monetaria, fuesen superiores al importe pactado como contraprestación y ello ocasionaría que una parte del IVA deducido por el sujeto pasivo que debe aplicar la regla del artículo 79.Uno no pueda recuperarse. De ahí que se establezca una limitación que impida la comisión de un fraude al fijar una contraprestación por debajo del coste y, en este aspecto, la remisión que se hace no es respecto de los supuestos recogidos en los artículos 79.Tres y Cuatro, sino que la remisión se efectúa a las reglas de determinación de la base imponible.

El TS no comparte esta argumentación, como se ha expuesto, pues la remisión que efectúa el precepto opera respecto del campo de aplicación de los apartados tres y cuatro del artículo 79 que constituyen reglas especiales y, como tales, su campo de actuación, en todos los aspectos y no solo respecto de los supuestos de hecho que quedan comprendidos, sino también respecto de las reglas de valoración de la base imponible, no pueden extenderse más allá del referido marco. Por ello, no pueden tener efectos sobre la regla general de determinación de la base imponible, dentro de la que debe incluirse el supuesto de operaciones sin contraprestación monetaria o con contraprestación en especie.

Al margen de supuestos en los que exista un abuso del derecho o constituyan una operación fraudulenta, efectuadas con ánimo de obtener una ventaja fiscal no permitida por la norma, el hecho de que una actividad económica o una operación concreta se realicen por un precio superior o inferior al coste soportado por el sujeto pasivo, es algo irrelevante para calificar la actividad o la operación como onerosas, lo que ha sido confirmado por la doctrina del TJUE (así en la Sentencia de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck –NFCJ018819–) y, en tanto existe onerosidad, no aplicaremos las reglas del autoconsumo, como sucede en los supuestos en los que la contraprestación resulta ser en especie. En este aspecto, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo y, por lo tanto, dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos, debiendo poder expresarse en dinero.

Debe advertirse además que, con carácter habitual, la doctrina administrativa (así la DGT en Consulta V3179/2016, de 7 de julio –NFC061394–) respecto de la determinación de la base imponible en el autoconsumo de bienes, para el supuesto de que los bienes transmitidos hubiesen visto alterado su valor, determina que la base imponible será precisamente el valor de dichos bienes determinado por referencia al momento en que se realice la trans-

misión, identificando esta última noción de «valor de los bienes en el momento en que se efectúa la entrega» con el «valor de mercado». Si ello es así, debería nuevamente tenerse en cuenta lo señalado tanto por la doctrina del TJUE como por la jurisprudencia del TS, a la que se ha aludido anteriormente, en el sentido de impedir la extensión de la regla de «valor de mercado» más allá de los términos a los que se acotan las reglas especiales, no pudiendo trasladarse a la regla general de determinación de la base imponible, dentro de la cual se incluye la de operaciones con contraprestación en especie.

La conclusión a la que se llega tras estas consideraciones no es otra que la falta de adecuación del artículo 79.Uno, párrafo segundo, a la Directiva IVA, de ahí que, el límite mínimo de base imponible que establece el legislador nacional en las operaciones con contraprestación en especie, por remisión a las reglas de autoconsumo de bienes o de servicios, deba reputarse contrario a la norma europea. El precepto establece este límite mínimo de base imponible, salvo que el sujeto pasivo acredite lo contrario. Estamos ante una presunción *iuris tantum* que impone la carga de la prueba al sujeto pasivo, de manera que de acreditar que el valor del bien o prestación que se recibe como contraprestación es distinto al de las reglas del autoconsumo, resultaría de aplicación. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que esta remisión, como se ha apuntado, no es adecuada a la Directiva IVA y esto es precisamente lo que achaca el órgano jurisdiccional al legislador, por lo que en principio toda la remisión quedaría sin eficacia. Además, en todo caso, esta presunción tendrá efectos tanto desde un punto de vista positivo como negativo, esto es, si el sujeto pasivo acreditase un valor inferior al de autoconsumo, este resultaría ajustado a derecho, por lo que aun con una dicción que no se ajusta a la norma europea, puede considerarse que la base imponible de una operación con contraprestación no monetaria pueda ser inferior a la del autoconsumo de dicho bien o servicio.

Cuestión distinta y que no resuelve el TS, dado que no se plantea en el recurso, es la de concretar la base imponible de operaciones con contraprestación en especie cuando no hayan sido declaradas por el sujeto pasivo o concurra abuso o fraude en su conducta. Será el caso, por ejemplo, en que la tributación de la operación exija de una actuación comprobadora de la Administración tributaria al no ser declarada por el sujeto pasivo.

Indudablemente no hay obstáculo alguno para que la Administración tributaria liquide el impuesto que no ha sido objeto de declaración por el sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 81 y 168 de la LIVA, acudiendo a los sistemas de determinación de la base imponible previstos en el primero de estos preceptos y siempre teniendo en cuenta que estamos ante una operación con contraprestación en especie por lo que resultará de aplicación esta regla de determinación de la base imponible, comprendida dentro de la regla general.

Ahora bien, en este caso se planteará si en el valor determinado por la Administración tributaria debe o no incluirse la cuota de IVA. Sobre esta materia el TS ha sentado jurisprudencia, a partir de la Sentencia de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 194/2016 –NFJ068186–)

(o entre otras muchas, Sentencias de 19 de febrero de 2018 –rec. núm. 198/2016–, y de 27 de abril de 2018 –rec. núm. 92/2017–), concluyendo que tratándose operaciones ocultas no facturadas y descubiertas por la Administración tributaria, para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: a) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; b) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada, y c) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

Esta jurisprudencia plantea, no obstante, su adecuación a la normativa y doctrina europeas, lo que ha sido examinado en el artículo de mi autoría (Longás Lafuente, 2018).

Referencia bibliográfica

Longás Lafuente, A. (2018). El TS determina que cuando la Administración tributaria descubre operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado incluye el IVA para

fijar la base imponible. Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2017, rec. núm. 194/2016. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 421, 155-174.