

**JAVIER MARTÍN MARTÍN***Socio de Ernst & Young Abogados***Extracto:**

LA normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) establece unas normas especiales para determinar la base imponible en las operaciones entre partes vinculadas. El presente artículo analiza dichas normas e intenta encontrar una justificación para las mismas. La justificación de normas especiales para el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades parece más clara, en la medida en que se pretende evitar el fraude cuando se trasladan beneficios o pérdidas entre partes vinculadas, mediante precios de conveniencia. Sin embargo, al ser el IVA un impuesto neutral y deducible con carácter general, la finalidad anti-defraudatoria se muestra muy difuminada. Si a ello unimos que la Ley del IVA al regular esta materia utiliza conceptos jurídicos indeterminados y contiene además una remisión a las normas de cálculo de la base imponible aplicables a los autoconsumos que tampoco resultan muy clarificadoras, nos encontramos con una difícil labor de interpretación e integración de la norma.

Sin embargo el objetivo de este artículo no consiste tanto en analizar la Ley del IVA, sino principalmente en contrastar la normativa española con la normativa comunitaria. Dado que en caso de conflicto prevalece la normativa comunitaria, resulta imprescindible analizar el concepto comunitario de base imponible para poder llegar a una conclusión jurídicamente correcta. Para ello resulta obligado, no sólo referirse a la Sexta Directiva comunitaria, sino también al criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre cómo debe interpretarse la Sexta Directiva. Y lo cierto es que el concepto comunitario de base imponible del IVA es un concepto subjetivo, es decir, atiende a la contraprestación efectivamente pactada entre las partes. No se admiten normas de valoración que se refieran a valores determinados o determinables de modo objetivo, salvo que no exista contraprestación, en cuyo caso, al producirse un autoconsumo, sí es lícito acudir a un método objetivo razonable para calcular la base imponible. Pero existiendo contraprestación, por mucho que ésta sea inferior a la que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado, la base imponible del IVA debe ser tal contraprestación. En el supuesto de que la Administración española estime que la aplicación del concepto comunitario de base imponible puede provocar fraudes, tiene la posibilidad de solicitar de la Comisión Europea una medida de inaplicación de la Sexta Directiva, lo que no consta que haya hecho hasta la fecha.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
  
- II. Base imponible en operaciones entre partes vinculadas. La normativa interna.
  
- III. Base imponible en operaciones entre partes vinculadas. La Sexta Directiva.
  
- IV. Criterio de los Tribunales Económico-Administrativos.
  
- V. Criterio del TJCEE.
  
- VI. Existencia de fraudes en operaciones entre partes vinculadas.
  
- VII. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

Las normas de determinación de la base imponible han sido siempre objeto de preocupación por parte del legislador fiscal. No en vano se trata de una magnitud de fundamental importancia para el cálculo de la cuota tributaria y, en consecuencia, para el cálculo del impuesto final a satisfacer al Tesoro Público.

El ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no es ajeno a la mencionada preocupación del legislador fiscal. Existen, en efecto, en la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), normas generales y normas especiales, muy detalladas, para la determinación de la base imponible en sus artículos 78 y 79, en consonancia con la necesidad de delimitar con precisión uno de los elementos esenciales del Impuesto.

Ahora bien, para que el análisis del tratamiento a efectos del IVA de cualquier operación sea correcto, es absolutamente necesario consultar las fuentes adecuadas, es decir, no sólo la Ley del IVA y su interpretación por los tribunales españoles, sino también la Directiva 77/388/CEE o Sexta Directiva. De conformidad con el artículo 10 de la versión consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE), los Estados miembros tienen la obligación de adoptar las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado. Por su parte, el artículo 249 del Tratado CE establece que las directivas comunitarias obligan a los Estados miembros destinatarios de las mismas en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

El alcance de estos preceptos ha sido delimitado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con sede en Luxemburgo (TJCCEE), que en numerosas sentencias (C-14/83, C-334/92, C-8/81 y muchas otras) ha establecido con claridad que aunque las directivas comunitarias necesitan transposición al ordenamiento interno, deben ser obligatoriamente aplicadas por los Estados miembros: (i) cuando su contenido sea claro y suficientemente preciso, (ii) cuando su contenido no esté sometido a condición, y (iii) cuando haya finalizado el plazo de transposición.

De conformidad con lo anterior, hay que concluir que las normas de la Sexta Directiva son directamente aplicables en España cuando sus términos son suficientemente claros y precisos e incondicionales. Pero la importancia de la Sexta Directiva es aún mayor que la mera aplicabilidad de sus preceptos en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico español, ya que las disposiciones de la Sexta Directiva prevalecen sobre la normativa interna, de tal modo que, en caso de conflicto entre la Ley del IVA y la Sexta Directiva, debe aplicarse preferentemente lo que disponga la Sexta Directiva. Así debería ocurrir en la sede de los tribunales españoles que, en todo caso, tienen abierta la posibilidad de plantear la cuestión de prejudicialidad ante el TJCE –posibilidad que alcanza incluso a los Tribunales Económico-Administrativos– cuando alberguen dudas sobre la interpretación del Derecho Comunitario.

Pero incluso si no albergan dudas, los tribunales españoles deberían, en su condición de jueces comunitarios, aplicar la Sexta Directiva y los criterios del TJCE con carácter preferente sobre la normativa interna. Así lo establece con claridad la sentencia del TJCE C-14/83, ya citada, que señala que la obligación del artículo 10 del Tratado CE es vinculante para todos los Poderes Públicos de los Estados miembros, incluyendo los tribunales en materia de su competencia y, por tanto, los Tribunales Nacionales están obligados a interpretar la normativa nacional atendiendo al tenor literal y a la finalidad de la Directiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 189.3 (actual 249) del Tratado CE. En este mismo sentido se ha pronunciado nuestro Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de marzo de 2003, que señala que las directivas, siendo claras, precisas e incondicionadas, tienen efecto directo y vertical, e incluso efecto horizontal «a través del mecanismo de la obligación de los jueces nacionales de interpretar el Derecho interno de conformidad con las pautas y criterios contenidos en la Directiva». Todo ello con independencia del derecho de los recurrentes a acceder al TJCE una vez agotada la vía jurisdiccional nacional.

Y si la Administración Tributaria española se empeña en aplicar la normativa interna aunque se oponga a la normativa comunitaria, debe acudir al auxilio de los tribunales para que hagan efectiva la prevalencia de la Sexta Directiva sobre la Ley del IVA. En este sentido conviene recordar la expulsión de la Ley del IVA de su antiguo artículo 111 –con el que ni la Administración ni los tribunales españoles parecían estar en desacuerdo–, relativo a las deducciones previas al comienzo de la actividad [sentencia *Gabalfrisa* (C-110/98 a C-147/98)], por contraposición de la Ley del IVA a conceptos de la Sexta Directiva desarrollados por el TJCE, sobre la base principalmente del concepto comunitario de sujeto pasivo explicitado en las sentencias *Inzo* (C-110/94) y *Rompelman* (C-268/83).

Por ello, el análisis de las normas de determinación de la base imponible del IVA, debe, como requisito absolutamente indispensable, efectuarse a la luz, no sólo de la Ley del IVA y de la Sexta Directiva, sino también conforme a los criterios de interpretación de la Sexta Directiva que proporciona el TJCE. Únicamente teniendo en consideración la normativa comunitaria y su interpretación por el Tribunal de Luxemburgo, es posible llegar a conclusiones válidas y jurídicamente correctas.

## II. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS. LA NORMATIVA INTERNA

El artículo 79.Cinco de la Ley del IVA establece lo siguiente:

*«Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores.»*

Por su parte, los apartados tres y cuatro del mismo precepto señalan que:

*«Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:*

*1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.*

*Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.*

*2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.*

*3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.*

*Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.»*

En consecuencia, la Ley del IVA establece dos requisitos para aplicar la norma especial de valoración:

- Que existan precios notoriamente inferiores a los de mercado. Éste es un concepto jurídico indeterminado, por lo que siempre existirá un elemento de incertidumbre en su aplicación práctica. En todo caso, parece que sería admisible utilizar precios inferiores a los de mercado siempre que no lo fuesen de forma «notoria».
- Que exista vinculación entre las partes. En este sentido la Ley del IVA se remite a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que contiene, en su artículo 16, una detallada descripción de los supuestos en los que se presume *iusuris et de iure* que existe vinculación. Además la Ley del IVA contiene otros supuestos específicos de vinculación, que responden al hecho de que los sujetos pasivos del IVA pueden ser personas físicas, como la existencia de parentesco con el sujeto pasivo.

Dándose los dos requisitos anteriormente mencionados, la Ley del IVA establece que la base imponible se determinará conforme a las normas aplicables para el autoconsumo, que han quedado asimismo descritas más arriba.

Por tanto, de conformidad con la normativa interna, la base imponible del IVA entre partes vinculadas se cuantificaría, respecto de los servicios, por el coste de su prestación y, respecto de las entregas de bienes, por su coste o por su valor en el momento de la entrega.

De cualquier modo la norma es imprecisa, puesto que en ningún momento alude al precio de mercado, sino a posibles revalorizaciones en el momento de la entrega, utilizando términos contables que inducen a confusión. Así, la referencia a «utilización» y «deterioro» parece que apunta al concepto contable de amortización, mientras que la referencia a «obsolescencia» o «envilecimiento» sugiere la existencia de dotaciones a provisiones contables que reflejen el menor valor de un activo.

Adicionalmente hay que señalar que cuando la Ley del IVA se ha querido referir al precio de mercado como valor a tener en cuenta para la determinación de la base imponible, lo ha hecho expresamente, como es el supuesto de que la contraprestación no sea dineraria. Así el artículo 79.Uno señala que, cuando la contraprestación sea en especie, la base imponible se determinará conforme a los precios que serían acordados entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

Por tanto cabe plantearse por qué la Ley del IVA no se refiere al precio de mercado para determinar la base imponible en el autoconsumo y cuál debe ser la interpretación correcta del concepto de «revalorización» que utiliza su artículo 79.Tres como excepción a la regla general de valoración por el coste. Sin embargo no se pretende en estas líneas analizar la Ley del IVA, sino apuntar algu-

nas ideas sobre el correcto tratamiento de la valoración de la base imponible en operaciones entre partes vinculadas, para lo cual, como ya se ha apuntado, el análisis de la Ley del IVA es insuficiente, puesto que es necesario efectuar su contraste con la Sexta Directiva y utilizar los criterios interpretativos que proporciona el TJCEE.

### III. BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS. LA SEXTA DIRECTIVA

La Sexta Directiva da tanta importancia a la base imponible que incluso hace referencia en su propio título a la «base imponible uniforme». Pues bien, el artículo 11 de la Sexta Directiva establece las normas de determinación de la base imponible. Y establece que la regla general es su determinación por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener del destinatario o de un tercero. A continuación detalla el citado precepto las normas especiales de determinación de la base imponible para los supuestos de autoconsumo. Pero no existe en la Sexta Directiva precepto alguno que establezca los criterios de cálculo de la base imponible respecto de las operaciones entre partes vinculadas.

Si la Sexta Directiva establece una norma general de determinación de la base imponible –la contraprestación– y no establece ninguna regla especial para el cálculo de la base imponible entre partes vinculadas, parece razonable concluir que debe aplicarse la norma general también para operaciones entre vinculadas. O dicho de otra manera: la Sexta Directiva no permite que se utilice el precio de mercado para determinar la base imponible en operaciones entre partes vinculadas. Pero no se trata de que exista una laguna, sino que la Sexta Directiva establece unas normas para determinar la base imponible que deben ser aplicadas obligatoriamente, puesto que su contenido es incondicional y suficientemente preciso. En consecuencia, o bien resulta aplicable una regla especial –lo que sólo se permite para los autoconsumos– o, en caso contrario –para el resto de supuestos–, debe aplicarse la regla general. Sinceramente, parece difícil mantener otra interpretación de la Sexta Directiva. Cuestión distinta es la de que la interpretación que aquí se propugna puede dar lugar a abusos, ya que las entidades vinculadas podrían fijar precios ficticios, pero éste es un tema absolutamente distinto y del que se tratará mas adelante.

### IV. CRITERIO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Los Tribunales Económico-Administrativos (TEAC 28-9-1998 y 24-10-2001, TEAR de Andalucía 31-10-1997) han entendido que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas es el precio de mercado, interpretando que las normas de determinación de la base imponible en supuestos de autoconsumo de bienes permiten, al referirse al «valor que corresponda en el momento que se efectúa la entrega» y utilizar el término «revalorización», la aplicación del valor de

mercado. Pero desde el punto de vista jurídico-tributario, dicho criterio no es, en mi opinión, correcto. Centrando el análisis en la Resolución más reciente de las citadas (TEAC 24-10-2001), deben destacarse los siguientes extremos:

- El TEAC no ve incompatibilidad entre la Ley del IVA y la Sexta Directiva, a pesar de que su artículo 11 es incondicional y preciso y no permite aplicar un criterio distinto del de la contraprestación efectivamente satisfecha, salvo para los autoconsumos. Además parece ignorar el concepto de base imponible del IVA como valor subjetivo, acuñado en diversas sentencias del TJCEE y que se analiza en el punto V a continuación.
- El TEAC se refiere incluso a la sentencia del TJCEE C-63/96, pero sólo cita una frase de la misma relativa al riesgo de fraude en operaciones entre vinculadas, que justificaría «medidas del tipo de aquellas cuya adopción permite el artículo 27 de la Sexta Directiva». Y se le olvida citar que en ese supuesto concreto el Estado miembro afectado (Alemania) solicitó y obtuvo la autorización prevista en el citado artículo 27, para inaplicar el artículo 11 de la Sexta Directiva. Es decir, el TEAC únicamente se refiere a la parte de la sentencia que le interesa, que es precisamente la que se refiere a que el riesgo de fraude en operaciones entre vinculadas justifica medidas excepcionales de inaplicación de la Sexta Directiva, permitidas por su artículo 27. Pero el TEAC detiene en este punto su razonamiento y su análisis de la sentencia del TJCEE, puesto que oculta que para inaplicar la Sexta Directiva hay que utilizar obligatoriamente el procedimiento establecido en su artículo 27 y eso fue precisamente lo que hizo el Estado alemán. Y, aun así, la referida sentencia señala que las medidas de inaplicación son de interpretación estricta y únicamente pueden establecer criterios de determinación de la base imponible distintos de los previstos en el artículo 11 de la Sexta Directiva, cuando resulte absolutamente imprescindible para evitar fraudes o evasiones fiscales.
- Bien es cierto que la conclusión de la sentencia es que debe prevalecer el valor efectivamente percibido –que en el supuesto concreto era el de mercado– frente a un valor teórico (o determinado con criterios objetivos) –que era el de los costes de prestación del servicio–. Pero evidentemente, lo importante de la sentencia es que Alemania tuvo que utilizar el cauce del artículo 27 para no aplicar el artículo 11, ambos de la Directiva, y que, aun así, prevaleció la renta –se trataba de alquileres– efectivamente satisfecha.
- El TEAC afirma que en caso de contraprestación entre partes vinculadas distinta del valor del mercado «... el supuesto puede ser reconducido por la vía de los autoconsumos, expresamente contemplados en la normativa comunitaria como excepción a la regla general de determinación de la base imponible». Pero ocurre que los «supuestos» sólo se pueden «reconducir» respetando la normativa aplicable. Y la Sexta Directiva únicamente permite aplicar el método de determinación de la base imponible correspondiente a los autoconsumos, cuando estemos en presencia de un autoconsumo, es decir, de una operación sin contraprestación. En ausencia de un autoconsumo la base imponible será la contraprestación, por exigencia del artículo 11 de la Sexta Directiva.



- El TEAC señala que, de no aplicar el método de determinación de la base imponible correspondiente a los autoconsumos a las operaciones entre partes vinculadas, se podrían generar «... efectos contrarios a los perseguidos por la normativa comunitaria, en concreto los de evitar el fraude y no producir distorsiones en la competencia». El Tribunal de nuevo parece no recordar que para evitar fraudes existe un procedimiento en la Sexta Directiva, que es precisamente el previsto en su artículo 27, que curiosamente cita el TEAC en el párrafo inmediatamente anterior de la Resolución. Saltarse dicho procedimiento con la finalidad de evitar el fraude no deja de ser acogerse parcialmente a la Directiva sólo en aquellos aspectos que interesan al Tribunal. Por muy cierto que sea que la normativa comunitaria persigue, entre otros fines, evitar el fraude y no producir distorsiones en la competencia, es igual de cierto que la Sexta Directiva no permite que se utilice cualquier sistema para conseguir tales fines. Y mucho menos que se incumpla lo previsto en su propio artículo 11 de modo directo, considerando acaso la Sexta Directiva como Derecho meramente dispositivo. Muy al contrario, para conseguir los fines de la Directiva, es absolutamente necesario, puesto que se trata de Derecho imperativo, utilizar los cauces procedimentales correctos, que, en el presente supuesto, no son otros que los previstos en el artículo 27 de la Sexta Directiva.

## V. CRITERIO DEL TJCCEE

Constituye un criterio consolidado del TJCCEE el de considerar que la base imponible, al estar constituida por la contraprestación, es un valor subjetivo, es decir, un valor que determina las partes que intervienen en una determinada transacción de modo particular y subjetivo, sin que sea admisible, conforme a la Sexta Directiva, que la base imponible se determine utilizando otros criterios que tiendan a objetivar la contraprestación.

Así, la sentencia C-154/80 del TJCCEE establece que la contraprestación, que constituye la base imponible del IVA respecto de operaciones entre una cooperativa agrícola y sus miembros, es un valor subjetivo y no un valor determinado conforme a criterios objetivos.

Por su parte, la sentencia C-230/87 del TJCCEE establece que la contraprestación es un valor subjetivo puesto que la base imponible es la contraprestación efectivamente percibida y no un valor que se pueda determinar de acuerdo con criterios objetivos.

En el mismo sentido se pronuncian las sentencias C-126/88, C-258/95 y C-404/99 del TJCCEE, entre otras.

La sentencia C-412/03, ya citada, que se refiere a una sociedad que pretende ofrecer un servicio de comidas a sus empleados por debajo del coste, puede servir de resumen de lo anterior:

- Insiste en la consideración de la base imponible del IVA como un valor subjetivo, que consiste en la contraprestación efectivamente percibida, y no como un valor estimado conforme a criterios objetivos.
- Afirma que el hecho de que el precio pagado en una transacción sea menor o mayor que el coste es irrelevante para la determinación de que una transacción se ha efectuado mediante contraprestación. Es decir, que el hecho de que el precio pagado sea menor o mayor que el coste no permite que la operación reciba el tratamiento de autoconsumo. Únicamente se exige para aplicar las normas del artículo 11 que equiparan la base imponible a la contraprestación, que exista contraprestación y que ésta esté directamente vinculada a la entrega o prestación de que se trate. Esta afirmación es especialmente importante porque en el supuesto analizado se trata de prestaciones de servicios a particulares, por lo que una disminución de la base imponible implica una disminución de recaudación.
- Establece que las normas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo sólo se pueden aplicar en ausencia de contraprestación.
- Señala, como ya se ha indicado, que el argumento del gobierno sueco sobre el riesgo de evasión por aplicación de precios «simbólicos» sólo puede subsanarse solicitando una medida de inaplicación de la Sexta Directiva por el procedimiento previsto en su artículo 27, pero nunca procediendo a una inaplicación «directa» del artículo 11.

## VI. EXISTENCIA DE FRAUDES EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS

Por lo que se refiere a los potenciales abusos derivados de la utilización de precios ficticios entre vinculadas, de prosperar la interpretación de la Sexta Directiva que aquí se propugna, es preciso mencionar tres puntos:

- La normativa fiscal parece preocuparse más por la existencia de fraudes que por la utilización de precios ficticios. Así en el Impuesto sobre Sociedades cabría utilizar precios ficticios entre partes vinculadas si ello no determina una menor tributación en España o un diferimiento del impuesto.
- En el IVA las repercusiones de utilizar una base imponible distinta del valor de mercado son muy diferentes de las que se pueden producir en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA. En efecto, los mecanismos de repercusión e ingreso y de deducción del IVA soportado hacen que el perjuicio para el Tesoro Público, como consecuencia de utilizar una base imponible distinta del valor de mercado, sea absolutamente matizable. Sólo cuando el adquirente sea un particular o un sujeto pasivo con prorrata inferior al 100 por 100, las medidas de cautela tendrían verdadero sentido a estos efectos.

- Además, la Sexta Directiva ya contiene un mecanismo para evitar fraudes en su artículo 27, que permite no aplicar algún precepto de la misma, siempre que se siga el procedimiento establecido al efecto y con la finalidad exclusiva de evitar fraudes o evasiones fiscales. Este procedimiento consiste básicamente en que el Estado miembro que desee adoptar una medida de inaplicación de la Sexta Directiva lo solicite a la Comisión, la cual informará de ello a los demás Estados miembros. La Comisión y cualquier Estado miembro pueden requerir al Consejo que examine la petición. Si no lo hacen en un plazo de dos meses, se entiende aprobada. Y si lo hacen, el Consejo, por unanimidad, adoptará la decisión que corresponda. En todo caso, sólo autorizará una medida de inaplicación de la Sexta Directiva cuando tal medida tenga como finalidad: (i) simplificar la percepción del impuesto o (ii) evitar fraudes o evasiones fiscales.

En este sentido, el TJCE en su sentencia C-412/03 señala que, frente a la queja del Estado sueco sobre la aplicación de «precios simbólicos» entre una empresa y sus empleados, argumenta que la única manera de gestionar ese riesgo consiste en solicitar la autorización del artículo 27 de la Sexta Directiva para adoptar medidas de inaplicación de la misma, sin que sea acorde con la Directiva que un Estado miembro incluya directamente en su Normativa Nacional normas de determinación de la base imponible contrarias a su artículo 11, por mucho que tales normas pretendan evitar el fraude.

Por su parte, la sentencia del TJCE C-5/84 establece que toda derogación de las normas de determinación de la base imponible del IVA, es decir, del artículo 11 de la Sexta Directiva, exige seguir el procedimiento del artículo 27 de dicha Directiva, pues se trata de una medida particular de inaplicación de la Directiva. Incluso aunque la Comisión hubiese podido aprobar la medida en cuestión –de haberse planteado–, no existe derogación válida en Derecho por no haberse cumplido los requisitos del artículo 27 de la Sexta Directiva y, por tanto, los contribuyentes pueden aplicar los criterios del artículo 11 de la misma. Asimismo, el Estado que ha incumplido, en contra del artículo 189 (actual 249) del Tratado Constitutivo, su obligación de notificar a la Comisión su intención de establecer una norma que suponga la inaplicación de los criterios del artículo 11 de la Sexta Directiva, no puede oponerse a que un particular reclame ante su jurisdicción nacional la aplicación de la Sexta Directiva o de los preceptos internos conformes con la misma.

## VII. CONCLUSIONES

Primera. La remisión que efectúa la Ley del IVA a las normas de determinación de la base imponible relativas a los autoconsumos, cuando se trata de operaciones entre partes vinculadas, no está permitida por la Sexta Directiva. En consecuencia, no sería correcto referirse a las normas de la Sexta Directiva sobre determinación de la base imponible en supuestos de autoconsumo, puesto que la propia Directiva no permite aplicar tales normas para las operaciones entre

partes vinculadas. No se trata de que la Sexta Directiva no prevea ninguna especialidad para las operaciones entre partes vinculadas, sino que proporciona unas normas de determinación de la base imponible de las que no se pueden separar los Estados Miembros, salvo que acudan al expediente del artículo 27.

Segunda. Si no se aplica el procedimiento del artículo 27, no se puede utilizar una base imponible distinta de la que determina el artículo 11. Y España no ha hecho uso de este procedimiento para amparar un sistema de determinación de la base imponible distinto del previsto en el artículo 11 de la Sexta Directiva. Según consta en la información que facilita la Comisión Europea, el Reino de España únicamente ha hecho uso del procedimiento del artículo 27 para adoptar medidas de inaplicación de la Sexta Directiva, respecto de la base imponible en determinadas entregas de oro de inversión y respecto de la inversión del sujeto pasivo en entregas de materiales de recuperación.

Tercera. Existen argumentos técnicos suficientes para defender que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas no debe ser el valor de mercado, sino la contraprestación efectivamente satisfecha, que, en función de que las circunstancias así lo aconsejen, puede coincidir con el valor contable del bien.