



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA



## MÁSTER EN DIRECCIÓN FINANCIERA Y FISCAL

# ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES EN ESPAÑA Y EN EUROPA: LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

*Realizado por:*

Ana Isabel Mengual Ortín

*Dirigido por:*

María del Mar Marín Sánchez

Valencia, Julio 2014



## CONTENIDO

Resumen.....	7
1.- Introducción y objetivos.....	9
2.- Metodología.....	13
2.1.- Búsqueda en Polibuscador .....	15
2.2.- Búsqueda en Revistas Especializadas .....	16
2.2.1. Boletín Económico ICE.....	16
2.2.2. Revista: Crónica Tributaria .....	17
2.2.3. Revista: Fiscal Studies.....	18
2.2.4. Revista: Hacienda Pública Española.....	18
2.2.5. Revista: National Tax Journal.....	19
2.2.6. Revista de Derecho Comunitario Europeo.....	19
2.2.7. Google Académico.....	20
2.2.8. WEB of Science .....	20
2.2.9. Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa .....	20
2.3. Otras Fuentes bibliográficas .....	20
3.- Análisis de la normativa europea .....	21
3.1.- La Directiva Europea .....	23
3.1.1. Introducción a la Sexta Directiva Europea .....	23
3.1.2. El desarrollo de la normativa. La importancia de combatir el fraude .....	25
3.1.3. La formación de la base imponible y los tipos impositivos .....	32
3.1.4. Armonización fiscal comunitaria .....	35
4.- Análisis de la normativa española .....	37
4.1. Introducción a la normativa española .....	39
4.2. La Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	41
4.2.1. Régimen especial de grupo de entidades .....	41
4.2.2. Operaciones vinculadas en la ley del IV .....	46
4.2.3. Operaciones intracomun .....	48
4.3. La regulación de la responsabilidad.....	50
5.- Problemática de los precios de transferencia .....	53
5.1. Operaciones vinculadas en grupos de entidades .....	55
5.2. Los precios de transferencia .....	58

5.2.1. <i>La regulación de los precios de transferencia tras la reforma de 2006: el precio de mercado</i> .....	60
5.3. Medidas para prevenir el fraude fiscal .....	62
5.3.1. <i>La reacción de las autoridades tributarias españolas para la lucha y prevención contra el fraude</i> .....	64
6.- Casos prácticos: evaluación teórica del impacto de los precios de transferencia en los grupos de sociedades .....	67
6.1.- Caso 1: Empresa A participa en B en más del 50%, vende todo a B. La empresa B vende obteniendo beneficios .....	70
6.2. Caso 2: la empresa A participa en más de un 50% en B, vende todo a B que obtiene en sus ventas pérdidas .....	73
6.3. Análisis de los resultados obtenidos en el estudio teórico de los casos .....	76
7.- Conclusiones .....	77
8.- Bibliografía .....	81

## ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1. CASO 1: DATOS EMPRESAS A Y B	70
TABLA 2. CASO 1: CUOTAS DE IVA RESULTANTES EN LOS TRES ESCENARIOS PROPUESTOS	71
TABLA 3. CASO 2: DATOS EMPRESAS A Y B	74
TABLA 4. CASO 2: CUOTAS IVA RESULTANTES DE LOS TRES ESCENARIOS PROPUESTOS.	74



## ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES EN ESPAÑA Y EN EUROPA:

### LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

---

#### *Resumen*

Este trabajo de fin de máster pretende desarrollar cómo afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) los precios de transferencia en las operaciones vinculadas de los grupos de entidades.

En primer lugar, se analizarán las normativas vigentes del IVA en materia de precios de transferencia, tanto a nivel europeo: Sexta Directiva Europea 2006/112/CE, como a nivel nacional: La Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido (LIVA). También se procederá a analizar la reforma de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Asimismo, se analizará la problemática de este tipo de operaciones.

Para tener una visión más práctica de toda la teoría desarrollada se va a estudiar una serie de casos prácticos de elaboración propia, teniendo en cuenta una serie de hipótesis.

Finalmente, tras analizar la legislación y los casos prácticos, se concluye que para tratar de solventar la problemática existente, el fraude y la evasión fiscal, en las operaciones vinculadas se deberían de imponer mayores controles por parte de la Administración, de forma que no se produzcan pérdidas monetarias en materia fiscal a través del mecanismo de los precios de transferencia.

**Palabras clave:** precios de transferencia, operaciones vinculadas, grupo de entidades, imposición indirecta.





## 1.- Introducción y objetivos



La globalización es una realidad desde hace años. Vivimos en un mundo globalizado en el que todo está conectado ya sea por las nuevas tecnologías, las cuales hacen posible que las relaciones tanto profesionales como personales sean inmediatas, como los medios de transporte ya que hacen que las mercancías y las personas se desplacen a un ritmo mucho mayor de lo imaginable años atrás.

Con la globalización muchas de las trabas impuestas por los gobiernos de los distintos países para proteger su mercado interior se han visto minoradas. En muchos casos, las grandes empresas gozan de una gran permisibilidad para actuar según sus propios beneficios, realizando sus operaciones en función de sus intereses.

En el plano fiscal, las empresas crean estrategias para desviar sus operaciones de forma que a la hora de pagar impuestos lo hagan en países donde la carga fiscal es menor o donde no exista tal carga fiscal, como es el caso de los paraísos fiscales. La repercusión de estas acciones es muy importante sobre los países pues por un lado los que tienen una mayor carga fiscal ven disminuir sus ingresos, los cuales son necesarios para llevar a cabo las políticas socio-económicas. Por otro lado, los países con menor carga fiscal ven aumentar la recaudación de impuestos pues las empresas o bien deslocalizan sus actividades o simulan un entramado con el cual acaban desviando sus transacciones hacia estos países.

Ante esta situación, los gobiernos han tenido que formular normativas para regular mejor las operaciones de forma que se produzcan en menor cantidad los transvases de operaciones a países en los que realmente no se ha producido la operación, ya que esto supone un lastre para las arcas de los Estados en los que realmente se ha llevado a cabo la transacción.

Como podremos ver a continuación, en España hay un antes y después a partir del año 2006 cuando se aprueban una serie de medidas para combatir el fraude fiscal. Pues, es este año un punto de inflexión en la normativa aplicable como consecuencia de la urgente necesidad de atajar un problema que no ha hecho más que agrandarse en los últimos años y tiene una gran repercusión en la sociedad: el fraude y la evasión fiscal.

Cómo ya se ha comentado anteriormente, las empresas utilizan diferentes mecanismos para canalizar los ingresos derivados de las operaciones de tal forma que el resultado sea una menor carga fiscal. Dichos mecanismos son estrategias empresariales que, aun siendo a veces legales, tienen una gran repercusión en las arcas del Estado Español, o de cualquier otro país.

El fraude y la evasión fiscal se pueden producir desde el transvase de rentas hacia países con menor carga fiscal. Además, muchas otras empresas canalizan sus ingresos a través de empresas pantalla, las cuales desvían esos ingresos hacia paraísos fiscales.

En referencia al impuesto del que es objeto esta investigación, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), también existen diversas estrategias llevadas a cabo por empresas como puede ser la formación de grupo fiscal, de tal forma que entre los transvases de rentas se hagan entre ellas, lo que conlleva un menor pago del impuesto sobre el valor añadido por la compensación de cuotas. Por ello, la ley también recoge una serie de pautas en el régimen especial, que se han de efectuar cuando las empresas decidan formar un grupo de sociedades en dicho impuesto.

Por todo ello, el objetivo del presente trabajo de investigación es el estudio de la normativa de LIVA que se aplica a nivel europeo y a nivel nacional en los grupos de sociedades, centrándonos sobre todo en la normativa aplicada en España en referente a la formación de los precios de transferencia.

Para poder visualizar cómo repercute la normativa en la práctica se ha realizado un estudio de una serie de casos prácticos de elaboración propia con la finalidad no sólo de observar qué repercusión tiene en las empresas, sino también la repercusión para el Estado, como organismo recaudador de los impuestos.

## 2.- Metodología



Para poder llevar a cabo este trabajo de investigación se ha realizado una búsqueda de información en diversos medios. Para la búsqueda de información se han seleccionado una serie de palabras clave, para obtener resultados lo más aproximados posibles al propósito de nuestro trabajo de investigación. Las palabras clave usadas han sido:

En español: *“Imposición indirecta”, “Grupos de sociedades”, “Consolidación fiscal”, “Transacciones entre empresas del grupo”, “Precio de transferencia”, “El IVA en los grupos de sociedades”, “Imposición indirecta en los grupos de sociedades”, “Operación vinculada”*.

En inglés: *“Fiscal Consolidation”, “Transfer Price”, “Transfer Price European Union”, “VAT”*.

### 2.1.- Búsqueda en Polibuscador

El polibuscador, como su nombre indica, es un buscador que ofrece la Universidad Politécnica de Valencia. Este buscador es una herramienta que incorpora un sinnúmero de documentos científicos.

En una primera búsqueda de artículos para nuestro trabajo de investigación seleccionamos las palabras clave *“imposición indirecta”*, de la cual obtenemos 89 artículos sin encontrar ninguno que se adecue al tema que nos concierne. Con las mismas palabras buscamos que los textos tengan la frase exacta, con lo que obtenemos 26 artículos de los que seleccionamos:

1.- PARAMIO, J. (2000). La política tributaria en la UE. Políticas Económicas del Euro. ICE: marzo – abril 2000, número 784.

2.- MORENO, P.A. (2001). El proceso armonizador del IVA en la UE. Boletín Económico del ICE número 2682 del 19 al 25 de febrero de 2001.

En una segunda búsqueda, por el criterio *“grupos de sociedades”* obtenemos 70 artículos, los cuales están muy desactualizados, pues datan de finales de la década de los 70 y principios de los 80. Con lo cual descartamos dicha información.

Proseguimos la indagación con los criterios de búsqueda *“Consolidación fiscal”* se han encontrado en una primera búsqueda 16 artículos de los cuales se ha seleccionado:

1.- HUERTAS, A. (2009). Grupos fiscales. Boletín Económico del ICE número 2956 del 1 al 15 de enero de 2009.

Continuamos buscando información, ahora con los criterios de “*Precio de transferencia*”, con estas palabras clave se han obtenido 276 artículos los cuales ninguno se adecua al tema de la investigación.

Asimismo, con los caracteres de búsqueda “*Transacciones entre empresas del grupo*” tampoco se ha encontrado nada útil para el proyecto de investigación.

Con los mismos parámetros utilizados anteriormente, pero realizando la búsqueda en inglés no obtenemos documentos que resulten de interés para el objetivo del trabajo de fin de máster.

## 2.2.- Búsqueda en Revistas Especializadas

Se pasa a realizar la búsqueda de información en distintas revistas especializadas. De entre las cuales se han seleccionado las siguientes:

### 2.2.1. Boletín Económico ICE

En el boletín Económico del ICE, teniendo en cuenta los mismos parámetros de búsqueda utilizados previamente, se han encontrado los siguientes artículos, los cuales tienen información relevante para este trabajo:

- 1.-MORENO, P.A. (2001). El proceso armonizador del IVA en la UE. Boletín Económico del ICE número 2682 del 19 al 25 de febrero de 2001.
- 2.-HERNÁNDEZ, O.; JUSTO, A. (2010). Precios de transferencia II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales (2010).
- 3.-GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2007). Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea. Instituto ICE, número 835, marzo – abril 2007.
- 4.-GUTIÉRREZ LOUSA, M.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (2007). Los precios de transferencia tras la reforma realizada por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Boletín Económico de ICE nº 2917 del 21 al 31 de Julio de 2007.



5.- HUERTAS, A. (2009). Grupos fiscales. Boletín Económico del ICE número 2956 del 1 al 15 de enero de 2009.

### 2.2.2. Revista: Crónica Tributaria

Siguiendo la línea descrita con anterioridad, en esta fuente de información encontramos también artículos interesantes como:

1.- CALDERÓN, J.M; MARTÍN A. (2005). Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas/ precios de transferencia y líneas para su reforma. Revista Crónica Tributaria número 116/2005 (35 -43).

2.- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2008). Operaciones vinculadas en el IVA: Régimen comunitario y experiencias comparadas. Revista Crónica Tributaria Número 129/2008 (113-139).

Asimismo, y tras leer los artículos de *“Los precios de transferencia tras la reforma realizada por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”* y *“Las tendencias de la política tributaria en la Unión Europea”*, se han seleccionado una serie de autores para indagar en sus bibliografías por si hubieran escrito algún trabajo más relacionado con el tema que nos concierne.

1.- Hamaekers

De este autor, tanto en el polibuscador como en Dialnet no se han obtenido ningún elemento encontrado.

2.- GUTIERREZ, LOUSA, M.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (2004). Las consecuencias fiscales de la globalización. Ponencia presentada en la *I Jornada de Derecho Tributario Global* que tuvo lugar en el Instituto de Estudios Fiscales (Madrid), el 25 de noviembre de 2004.

3. García-Herrero Blanco

Tanto en Dialnet como en polibuscador no encontramos ningún artículo que pueda ser de utilidad.

4. GARCÍA NOVOA, C. (2005) Los instrumentos para hacer frente al fraude y a la elusión tributaria. Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria ISBN 84 – 7879 – 986 – 9, páginas 286 – 287.

### 2.2.3. Revista: Fiscal Studies

En la revista Fiscal Studies comenzamos la búsqueda con las palabras clave “*Transfer Price*” el resultado obtenido son 93 artículos, de los cuales ninguno se ajusta al tema que nos atañe.

Con las palabras clave “*Fiscal consolidation*” encontramos 36 resultados en la búsqueda. De las cuales ninguna se ajusta a lo que buscamos.

Se continúa la búsqueda y se comprueba que con el resto de parámetros utilizados previamente, sin encontrar ningún artículo que tenga información relevante para el objeto de la investigación.

### 2.2.4. Revista: Hacienda Pública Española

De la búsqueda en la revista Hacienda Pública Española, siguiendo los parámetros de búsqueda utilizados previamente encontramos: *Encuentro de derecho financiero y tributario (2.a ed.)*; *“Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (1.a parte)* *“Fraude fiscal: dimensión nacional”*.

Este documento encontrado se compone de una serie de artículos resultado del encuentro de derecho financiero y tributario celebrado los días 10 y 11 de enero del 2013, de la totalidad de artículos seleccionamos:

- 1.- “El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal” (Jiménez, 2012).
- 2.- “Sobre las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias”. (Martínez, 2012).
- 3.- “Novedades introducidas por la Ley 7/2012 de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal en el régimen de medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo art. 81 de la LGT” (Uriol, 2012).

Con los mismos criterios de búsqueda encontramos la segunda parte de dicho encuentro con otros documentos con nuevas conferencias y artículos de los cuales seleccionamos:

1.- CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S. (2013): La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal. En: Encuentro de Derecho financiero y tributario (2ªEd.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (2ª parte). Fraude Fiscal: Dimensión internacional. Instituto de estudios fiscales. Madrid, enero 2013.

### 2.2.5. Revista: National Tax Journal

Se realiza la búsqueda de información en la revista National Tax Journal utilizando las palabras clave “*Transfer Price*” con las cuales encontramos dos artículos. Analizando el resumen del único que se aproxima a nuestro objetivo de investigación se basa en lo que ocurre en Estados Unidos, luego no nos podemos ceñir al mismo.

- SWENSON, D. Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing. National Tax Journal Vol. 54 no. 1 (March 2001) pp. 7-26.

Con la palabra clave “VAT”, encontramos 21 artículos, seleccionamos desde el 2006 en adelante por ser los más recientes, por títulos el único que se aproxima a nuestro objeto de estudio es:

VAT Fraud and Evasion: What do we know and what can be done?(Keen,Smith,2006).

Con las palabras clave “*Grupo de sociedades*”, “*Consolidación Fiscal*” y “*Transacciones entre empresas del grupo*” no encontramos ningún artículo.

### 2.2.6. Revista de Derecho Comunitario Europeo

Siguiendo la línea de búsqueda como en las anteriores revistas, no se han encontrado artículos de interés relevantes para el objeto de nuestro trabajo de investigación en la revista de Derecho Comunitario Europeo.

### 2.2.7. Google Académico

Se realiza la búsqueda en el buscador Google Académico de información con las palabras “*Transfer Price*”, encontramos 1.250, especificando “*Transfer Price European Union*” acotamos la documentación encontrada, pero sin embargo no se puede obtener una selección de artículos con información relativa a la investigación.

### 2.2.8. WEB of Science

Con las palabras clave “*Transfer Price*” y “*Fiscal Consolidation*” no se encuentran artículos relacionados con el tema objeto de nuestra investigación.

### 2.2.9. Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa

Se busca información sobre las medidas para prevenir el fraude fiscal con las siguientes palabras clave:

- 1.- “*Métodos prevención de fraude fiscal IVA*” con lo que se obtienen dos artículos que no se ajustan a la información que necesitamos.
- 2.- “*El IVA en los grupos de sociedades*” no se hayan resultados.
- 3.- “*Imposición indirecta en los grupos de sociedades*” no se hayan resultados.
- 4.- “*Consolidación fiscal*” no se hayan resultados.
- 5.- “*Operación vinculada*” no se encuentran artículos que contengan la información que precisa este trabajo de investigación.

### 2.3. Otras Fuentes bibliográficas

Memento fiscal de Francis Lefebvre. Año 2012.

### **3.- Análisis de la normativa europea**



### 3.1.- La Directiva Europea

#### 3.1.1. Introducción a la Sexta Directiva Europea

Puesto que las leyes españolas se han de adecuar a lo que marquen las leyes establecidas por el Parlamento Europeo, se va a analizar La Ley sobre el Impuesto del Valor Añadido en el marco de la Unión Europea. A estos efectos, la Directiva que regula dicho impuesto es la 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno de los propósitos de esta directiva es la consecución del establecimiento de un mercado interior. Para lograr tal fin, los Estados miembros han de adecuar sus legislaciones en materia de impuestos. De forma que, se regulen las operaciones sobre el volumen de negocios de forma que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios.

Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia del Impuestos sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto, en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

Por ello, el Consejo de la Unión Europea desarrolla esta Directiva siguiendo los principios estipulados en el Tratado de Constitución de la Comunidad Europea, el cual establece en su artículo 93 que se adoptarán las medidas necesarias para la armonización de los impuestos indirectos. Para redactar la Sexta directiva se han tomado ciertas consideraciones, éstas tienen un carácter relevante, pues de ellas se erige la directiva.

Se considera que la base imponible debe estar armonizada para que no haya diferencias entre los Estados miembros, de forma que se puedan obtener unos resultados comparables. Asimismo, los Estados miembros podrán interferir en las bases imponibles, cuando éstas difirieran del valor de mercado, por haber sido acordadas entre partes vinculadas de forma que se produzcan pérdidas fiscales para la Administración. Por lo cual, los Estados miembros podrán optar por la no aplicación de la Sexta Directiva, a favor de aplicar medidas especiales para simplificar la recaudación del impuesto o para evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.

Dentro de las consideraciones hay que remarcar la determinación del lugar donde va a quedar reflejado el hecho imponible. Ya que, dicha determinación puede dar lugar a conflictos entre los Estados miembros por la recaudación. En la actualidad, el criterio que se aplica en las transacciones es tributación en destino de la operación.

Así pues, la Sexta Directiva nace con el propósito de llegar a una armonización de la imposición indirecta de los Estados Miembros, para poder hacer frente a las diversas problemáticas que acompañan a dicho impuesto, como son la elusión y el fraude fiscal, eje de nuestro trabajo de investigación.



### 3.1.2. El desarrollo de la normativa. La importancia de combatir el fraude

En primer lugar, hay que tener presente qué operaciones están sujetas por ley al impuesto indirecto sobre el consumo. La Directiva regula que estarán sujetas:

- Las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro.
- Las importaciones de bienes, con la peculiaridad de su tratamiento en destino.

De la misma manera que hay determinadas operaciones sujetas a gravamen, encontramos en los artículos 3 y 4, otras operaciones que no se encuentran sujetas por el mismo, como por ejemplo las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega pudiese quedar exenta en el territorio del Estado miembro en aplicación de lo dispuesto en los artículos 148 y 151.

Hay que tener en cuenta que la presente directiva, tal y como establece el artículo 6 no se aplicará a determinados territorios, de los cuales España consta con:

- 1.- Islas Canarias, por formar parte del territorio aduanero de la comunidad.
- 2.- Ceuta y Melilla, por no formar parte del territorio aduanero de la comunidad.

Siguiendo con el desarrollo de la normativa, el artículo 11 establece que cada país miembro tendrá derecho a realizar las consultas necesarias con el Comité del IVA, para que se puedan considerar como un sujeto pasivo a aquellas personas que aunque tengan independencia entre sí se encuentren vinculadas en lo financiero, económico y de organización. Con la finalidad de evitar que se cometan fraudes de ley o evasión fiscal.

Hasta la entrada en vigor de la Directiva 69/2006/CE, la cual modificó la Sexta Directiva Europea dando lugar a la actual Sexta Directiva 2006/112/CE, no se preveía en el Derecho comunitario una solución para los supuestos de operaciones vinculadas. Pues con anterioridad a la normativa europea 69/2006/CE, eran muchos los Estados miembros que solicitaban al Consejo la aprobación de medidas para evitar el fraude o la evasión fiscal. Cabe mencionar que la autorización del Consejo tiene que respetar el principio de proporcionalidad, ya que éste es el criterio determinante para su admisibilidad debido a que las medidas adoptadas deben ser proporcionales al objetivo que se persigue, que no es otro que evitar el fraude y evasión del impuesto al suponer una merma de los ingresos recaudados por los Estados miembros. (Jabalera, 2008).

Se debe mencionar que el Consejo especifica que el establecimiento de medidas especiales se debe aplicar cuando la Administración tenga hechos manifiestos, y no solamente presunciones, de que la base imponible ha sido adulterada por las partes de la operación como consecuencia de una vinculación.

Por un lado, el Consejo establece una serie de condiciones para determinar la excepción a la regla general, las cuales son que la contraprestación pactada sea inferior al valor de mercado, que se presuma que haya vinculación entre las partes ya sea por vínculos familiares, comerciales o jurídicos y que éstos hayan podido influir en la determinación de la base imponible, y que el destinatario tenga un derecho a deducción restringido. Por ello, es importante el principio de proporcionalidad, es decir, la necesidad de que en cada supuesto se establezcan nexos de causalidad razonables entre el importe de la contraprestación y la vinculación existente entre las partes.

Una vez estudiada cada demanda, el Consejo concederá la aplicación de las medidas que el citado Estado en cuestión haya demandado siempre y cuando se cumpla el principio de proporcionalidad. Ahora bien, casi todas las autorizaciones concedidas se basan en la aplicación de los casos de fraude o evasión del IVA y cuando se reúnan determinadas condiciones. Y, se aplicará cuando la Administración considere que la base imponible habría sido pactada con un precio inferior al del mercado, en contra de lo que marca la regla general, la cual estaría condicionada por una relación de no independencia. Asimismo, se establece que dicha afirmación de relación deberá estar fundada en hechos y no en presunciones.

Por otro lado, el Consejo determina que serán inadmisibles por desproporcionadas, aquellas medidas antielusorias internas que supongan una derogación global, absoluta y sistemática de la regla general de determinación de la base imponible y que impidan, por tanto, que se pueda tener en cuenta, en todo caso, la contraprestación efectivamente convenida. En dichos supuestos, se establece una presunción absoluta de fraude fiscal contraria al principio comunitario de proporcionalidad.

Por todo ello, no pueden aplicarse medidas que sean desproporcionadas con el fin de evitar el fraude o la evasión fiscal, ya que iría en contra del principio de proporcionalidad establecido. Por lo que, serán admitidas aquellas medidas antielusorias que sean de aplicación y sean consideradas necesarias para evitar un riesgo real de merma de ingresos por parte de la Administración, siempre y cuando respeten los principios de no discriminación, seguridad jurídica y proporcionalidad. De esta manera, las medidas nacionales solo serán admitidas cuando la derogación a la regla general sea necesaria para evitar un riesgo real de fraude o evasión fiscal (Jabalera, 2008).

El fin primordial de este tipo de acciones es que la Administración recaude lo que tendría que haber recaudado en el mismo escenario si las dos partes hubieran sido completamente independientes y se hubiera llevado a cabo la contraprestación a valor de mercado.

Tanto la normativa comunitaria como la normativa nacional española (art. 79.5 LIVA), establecen que la base imponible de la operación será el valor de mercado siempre y cuando exista vinculación y se cumplan una serie de requisitos.

Para determinar el valor de mercado de una operación la normativa establece una serie de métodos. De estos métodos, los más utilizados son:

**1.-Método del precio libre comparable:** este método consiste en comparar el precio del bien o del servicio de la operación vinculada con otros dados en circunstancias de libre competencia, y siendo sus partes independientes.

Dicho método parece sencillo, pero encontrar una situación comparable resulta, en muchos casos, complicado para la Administración, pues hay que tener en cuenta muchas variables. Normalmente se lleva a la práctica con situaciones no muy complicadas y cuando existe información fiable, como por ejemplo cuando existen cotizaciones oficiales o precios de referencia respecto de ciertas mercancías.

**2.- Método del coste incrementado:** consiste en incrementar al coste de producción o al valor de adquisición el mismo margen que se le aplicaría al mismo producto o servicio en condiciones de plena independencia. En este caso, también se tendrían que considerar las particularidades que pudieran existir.

Este método es adecuado para empresas que ofrecen servicios. La dificultad de este método reside en primer lugar, en tener claramente definidos los costes del bien, o en su caso, del servicio sobre los que se aplica posteriormente un margen de beneficios y, en segundo lugar, determinar cuál sería el margen que las empresas independientes aplican sobre sus servicios o productos en similares escenarios. La dificultad no reside sólo en conocer los márgenes que empresas independientes aplican, sino que además dichas empresas independientes han poder ser comparables con la empresa sobre la cual versa el estudio fiscal.

**3.- Método del precio de reventa:** mediante el cual se extrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

Este método se basa en una comparación con el margen bruto obtenido en operaciones comparables por empresas que venden y compran a otras empresas independientes. Este método se complica cuando el producto que se compra para revender ha sido tratado previamente por quién lo va a vender, una vez lo ha adquirido. Es el método más apropiado cuanto menos tiempo transcurre entre la compra y la reventa. Asimismo, es el más apropiado cuando la empresa vinculada hace de comercializador de productos dentro del grupo, incorporando un valor añadido limitado.

Además de los tres métodos citados anteriormente, hay otros que tienen carácter subsidiario, es decir, se aplican cuando la información que puedan aportar los tres anteriores no es suficiente o necesaria para determinar el valor de mercado. Estos métodos se centran en calcular qué márgenes se han obtenido en la operación y cómo se debería distribuir entre los agentes afectados en el caso que éstos fueran independientes.

**4.- Método de la distribución del resultado:** por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada, que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito en un tipo similar de operación si hubiera habido independencia entre las partes. Se toma como referencia el valor de mercado para dicha o dichas operaciones.

**5.- Método del margen neto del conjunto de operaciones:** por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes.

Este método es una combinación de los métodos del margen de reventa y del coste incrementado, se trata de averiguar el margen neto que obtendría una empresa en sus operaciones con otras empresas vinculadas al compararlo con el que obtendría con una empresa que fuera independiente. (Gutiérrez, Rodríguez, 2007).

En todo caso, la OCDE considera más preferibles los métodos clásicos que los del reparto de beneficios. Asimismo, ha propuesto cinco ideas básicas que ayudan a la hora de hallar una operación comparable. En primer lugar, nos centraríamos en las características del producto como las físicas, las de utilidad, entre otras. Por lo que respecta al servicio hay que tener en cuenta su naturaleza, la clase de activos, su duración así como los beneficios esperados por los clientes, entre otras cualidades.

En segundo lugar, habría que determinar si las operaciones realizadas por ambas entidades son comparables con otras de similares características. En tercer lugar, hay que tener en cuenta las condiciones contractuales que tengan dos entidades, pues de ello van a depender en gran medida todas las transacciones que se efectúen entre ellas. En cuarto lugar, para que una operación sea comparable es necesario que se haya llevado a cabo en un mercado similar, ya que si el mercado difiere el precio en éste también lo hará. Por último lugar, hay que tener en cuenta también las estrategias de negocio que cada empresa tenga en cada mercado. (Gutiérrez, Rodríguez, 2007).

A tales efectos, el artículo 72 de la Sexta Directiva estipula que “cuando no puedan establecerse una entrega de bienes o una prestación de servicios comparable, se entenderá por “valor normal de mercado”:

- 1.- Con respecto a los bienes, un importe no inferior al precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega
- 2.- Con respecto a un servicio, un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo.

Siguiendo con el análisis de la normativa, el artículo 73 establece que “cuando las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no estén comprendidas en los artículos 74 a 77, 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.”

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) ha sacado conclusiones sobre la manera que tienen los Estados Miembros para no aplicar el art. 73 de la Sexta directiva ya sea mediante derogación o por interpretación de los supuestos normativos, pero el TJCE interpreta que la inaplicación del artículo 73 solo puede considerarse cuando de la contraprestación convenida entre las partes pueda derivarse un perjuicio para la Administración y, por tanto, tengan como objetivo perseguir el fraude o la evasión fiscal. En esta misma línea, el Tribunal de Justicia ha ratificado que no sólo tiene que haber una adecuación entre la medida adoptada y el objetivo perseguido, sino que además dichas medidas no deben ir en contra de los objetivos y los principios marcados por la legislación comunitaria, ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (Jabalera, 2008).

La normativa europea también hace alusión a la elusión del fraude y la evasión fiscal, el artículo 80 regula esta problemática.

El artículo 80 de la Sexta Directa regula la posibilidad de que los Estados miembros establezcan un valor de mercado para aquellas transacciones en las que haya riesgo de fraude o evasión fiscal, debido a la vinculación en la operación de los sujetos pasivos. Ahora bien, sólo se podrá aplicar una regla distinta a la general para determinar la base imponible cuando se demuestre que haya vinculación entre las partes.

Por un lado, el artículo 80 tiene un carácter opcional, no se le impone a los Estados miembros, ya que se sobreentiende que cada Estado miembro la adaptará en función de sus circunstancias, adecuándola a su realidad socio-económica. El carácter opcional de la normativa dota a los Estados miembros de la flexibilidad necesaria para que puedan reaccionar mejor ante la variedad y cantidad de mecanismos utilizados para defraudar.

Sin embargo, dicha flexibilidad que tienen los Estados miembros para ajustar la regla general a otra particular puede dar cabida a desequilibrios entre los mismos, de esta forma, teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto armonizado, ante una misma operación habrá Estados que la califiquen como vinculada y, por tanto, establezcan un precio de mercado para dicha transacción y otros Estados que la consideren como una operación normal, quedándose con el precio convenido entre las partes, surgiendo así el desequilibrio antes mencionado.

Por lo que, el carácter opcional del artículo 80 da lugar a que cada Estado aplique unas normas que difieren las unas de las otras y que, por lo tanto, den lugar a diferencias entre los Estados miembros. Esto supondría un obstáculo al buen funcionamiento del mercado interior por las posibles distorsiones en materia de competencia. Además, se pierde el carácter de uniformidad del impuesto, perdiendo así consistencia el considerando 25 en que se basa la Sexta directiva, en el cual se menciona que la base imponible de los hechos impositivos debe estar armonizada para lograr resultados comparables en todos los Estados miembros. Ya que, diferencias en la base hacen que los ingresos del impuesto diverjan entre los mismos, acentuando de esta forma las discrepancias.

Para que sea de aplicación del artículo 80 se tendría que probar que hay vinculación entre las partes, de esta forma la operación se valoraría a precio de mercado, como ya se ha mencionado previamente. Dicho precio es un valor objetivo, es el valor que se hubiera establecido en el caso que no hubiera habido vinculación entre las partes, en una situación de igualdad. Asimismo, se alcanzaría el objetivo de la Administración de recaudar el importe que se debería haber recaudado si no se hubiera producido evasión o fraude fiscal, además el valor de mercado pretende salvar los desequilibrios que se hubieran producido en un mercado en libre competencia respetándose de esta forma el principio de libre competencia (*Arm's length principle*) (Jabalera, 2008).

Tras haber realizado un análisis de la normativa europea, se observa que si bien es cierto que la normativa europea ha creado unos pilares para que exista una armonización entre todos los Estados miembros, dedicando especial importancia a la problemática del fraude y la evasión fiscal, se puede ver que todavía hay muchos cabos sueltos para lograrlo, como por ejemplo la flexibilidad que el artículo 80 de la Sexta Directiva dota a los países miembros.

### 3.1.3. La formación de la base imponible y los tipos impositivos

#### 3.1.3.1. Formación de la Base imponible en los grupos de sociedades

Se entiende como base imponible aquella que nace de la contraprestación del servicio, producto o bien entregado a su destinatario. El Tribunal de Justicia de la Comisión Europea (TJCE) conviene que dicha contraprestación se considerara que tiene valor subjetivo cuando los sujetos intervengan en la cuantificación del precio de la operación. El valor objetivo de una contraprestación se tendrá en cuenta, cuando la contraprestación es en parte o en todo en especie, así como para evitar la elusión del impuesto al declarar un precio superior o inferior del que tendría que haberse producido.

La Directiva comunitaria ha previsto una serie de reglas específicas referidas a ciertas operaciones, como el autoconsumo de bienes o servicios, sin que esto afecte a las particularidades establecidas en relación a los regímenes especiales del impuesto. Una de esta serie de reglas recoge la situación cuando hay una vinculación entre las partes, ya que previamente a la reforma de la Sexta directiva esto no se contemplaba como una regla especial sino que se hacía referencia a la regla general, la que estipula que la base imponible de la contraprestación es la acordada entre las partes. De esta manera, la normativa europea ha previsto desde sus inicios que los Estados Miembros puedan establecer medidas especiales de inaplicación de esta regla, para poder agilizar los trámites para el desembolso del impuesto así como para evitar o reducir el fraude y la evasión fiscal (Jabalera, 2008).

Tal y como describe el artículo 80 de la Sexta Directiva, para que una operación sea valorada a valor normal de mercado es necesario que concurren dos circunstancias, la primera es que haya una vinculación entre las partes y la segunda es que se haya producido un perjuicio de carácter económico contra la Administración, tal y como se ha señalado anteriormente. Respecto a la vinculación entre las partes, el artículo 80 lo define como “vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos”, ahora bien cada Estado miembro será quien haya de considerar dichos vínculos. La normativa comunitaria da al concepto de vinculación una amplia posibilidad de interpretaciones, lo que supone que cada Estado miembro tenga un mayor margen de maniobra sobre la delimitación de operaciones vinculadas, lo que puede producir diferencias entre los Estados sobre la determinación de la base imponible de un impuesto que en teoría es armonizado.



Como consecuencia de la disminución de recaudación por parte de la Administración, el artículo 80 determina que cuando haya vinculación entre las partes, la base imponible podrá ser el valor normal de mercado en los siguientes casos:

- 1.- Cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a la deducción.
- 2.- Cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción y la entrega o prestación esté sujeta a una exención.
- 3.- Cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción.

Esta norma de valoración se tiene en cuenta tanto para operaciones que se hayan valorado a un precio inferior cuando el comprador no se puede deducir la totalidad del IVA, ya que esto da lugar a una cuota impositiva inferior, lo que significa una pérdida de ingresos fiscales. Por otro lado, queda a disposición de cada Estado miembro la posibilidad de aplicar las reglas especiales y de cuantificar el valor normal de mercado con independencia de que la diferencia entre el precio de la contraprestación y el precio de mercado sean o no significativas.

Respecto a las operaciones valoradas a un precio superior cuando no se tiene pleno derecho a deducción, al incrementar el precio a empresas vinculadas que sí que lo tienen, éstas últimas pueden solicitar de esta manera la devolución del impuesto totalmente soportado, a fin de lograr un aumento de la proporción de IVA deducible.

Se aplicará el valor normal de mercado (VNM) cuando se constate que ha habido una pérdida real en los ingresos que le corresponden a la Hacienda Pública. Sin embargo, no será de aplicación el VNM en el caso en el que los sujetos que intervienen en una operación estuvieran sometidos al impuesto y no se produjeran pérdidas fiscales al no incidir la determinación de la base imponible en la recuperación posterior del impuesto (Jabalera, 2008).

Por otro lado, la Sexta Directiva no recoge la posibilidad de que las partes puedan aportar las pruebas necesarias para poder defenderse en el caso de que no hubiera vínculo alguno entre las mismas. Tampoco recoge el caso de que puedan aportar pruebas sobre el precio estipulado de la transacción cuando éste no atienda a razones tributarias, como evitar el pago total o parcial del impuesto, sino a otras causas (NOVOA, 2005).

### 3.1.3.2. Los tipos impositivos

Los tipos impositivos que establece el marco europeo en relación al IVA quedan regulados principalmente en los siguientes artículos de la Sexta Directiva:

El artículo 96: los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

El artículo 97: establece desde el uno de enero del año 2011 hasta el treinta y uno de diciembre del año 2015 que el tipo normal no podrá ser inferior al 15%, de forma que se regularicen los tipos para intentar evitar que las sociedades no deriven sus transacciones vinculadas a los países que tengan una menor imposición.

El artículo 99: establece que los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no podrá ser inferior al 5%.

De esta forma se crea un marco para que los tipos impositivos no difieran en exceso y se produzcan distorsiones entre los Estados miembros.

### 3.1.4. Armonización fiscal comunitaria

Para lograr que no se produzcan distorsiones en materia fiscal la Unión Europea debe abogar para crear un marco en el que todos los Estados miembros, no sólo tengan cabida, sino que no se produzcan desequilibrios. Un avance importante es la Sexta Directiva Europea que regula las transacciones en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, no parece suficiente puesto que el mercado que ha creado la unión de los Estados miembros y, por tanto, la libertad de movimiento tanto de capitales, como de bienes y servicios puede verse mermada por el desplazamiento hacia los Estados con menos cargas impositivas.

Así pues, se tiene en cuenta distintos mecanismos para que no se produzcan, o lo hagan en menor medida dichas distorsiones.

Mecanismo de coordinación fiscal: mediante el cual se realiza intercambio de información entre los distintos Estados miembros de forma que cada cual mantenga su soberanía fiscal.

Armonización fiscal: mediante este proceso se obtendría una unificación de los sistemas fiscales nacionales adaptados al mercado común europeo, lo que conllevaría una cesión de la soberanía de los Estados hacia Bruselas.

Ahora bien, para llegar a tal armonización fiscal se han realizado diversos enfoques:

**El enfoque de igualación**: el cual estipula que para llegar al proceso de armonización se debe de establecer iguales impuestos y tipos impositivos. Éste método se considera inalcanzable en el sentido de que los Estados miembros no van a querer perder soberanía en detrimento de la UE. Además, cada Estado miembro tiene una realidad socio-económica muy diversa lo que podría ocasionar mayores desequilibrios.

**El enfoque de aproximación**: este método nace como respuesta a los inconvenientes que surgen del enfoque anterior. Con este enfoque se pretende que los impuestos vayan progresivamente convergiendo.

**El enfoque diferencia**: en este enfoque se tienen en cuenta distintas variables socio-económicas y su impacto en el bienestar social. (Gutiérrez, 2007).

Tras el análisis de estos enfoques, el mejor técnicamente a aplicar sería el de igualación, sin embargo el inconveniente de la pérdida de soberanía por parte de los Estado hace que este enfoque pierda adeptos en detrimento del enfoque de aproximación, el cual sería el más adecuado dada las circunstancias que envuelven a la UE

La armonización fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido resulta importante para que el mercado interior comunitario, en el que las aduanas han sido eliminadas, funcione de una manera más equitativa, pues el Impuesto sobre el Valor Añadido incide en el precio final de los productos o servicios.

El mecanismo que ha tomado la UE en referencia al IVA es la imposición en destino, aunque se quería mantener de forma provisional. Éste método se basa en dejar exentas las ventas hacia países comunitarios y gravar con el impuesto indirecto de cada país las adquisiciones intracomunitarias para que éstos bienes compitan con los del mercado del país en cuestión. (Gutiérrez, 2007).

## **4.- Análisis de la normativa española**



#### 4.1. Introducción a la normativa española

La normativa española ha sufrido durante los últimos años modificaciones sustanciales en materia del IVA, puesto que se ha tenido que adaptar a los cambios del entorno. Desde la adaptación al marco de la Unión Europea, ajustando su normativa a la que establece la UE, como a los cambios del mercado.

Actualmente las transacciones están globalizadas, y ello implica que los Estados se tengan que adaptar a este nuevo entorno, así como proporcionar los mecanismos necesarios tanto de información como de control para intentar que no se lleven a cabo acciones fraudulentas o evasivas, ya que la globalización ha supuesto un aumento de las operaciones entre distintos Estados y, con ella, los intrínquilis a través de los mecanismos de precios, por parte de las entidades para desviar sus entregas de bienes o prestaciones de servicios hacia los países con menores tipos impositivos, para disminuir la imposición o evitarla, así como realizando operaciones entre empresas del grupo de forma que el resultado sea una menor cuota resultante a pagar.

En el análisis de la normativa española es importante destacar que hay un punto de inflexión en nuestro país, dicho punto es la reforma realizada por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Uno de los principales cambios tras la reforma es en quién recae la carga de la prueba, es decir, con anterioridad a dicha reforma la carga de la prueba recaía en la Administración, era la misma quién debía realizar las comprobaciones pertinentes para, en primer lugar, determinar si se había establecido un precio que no se correspondía con el precio que hubiera tenido la transacción en una operación entre partes no vinculadas, y tras ello determinar cuál era el verdadero valor de mercado para dicha transacción.

Para poder analizar más profundamente dicho problema, nos hemos de remitir al artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995, en el cuál se establecía que la Administración tenía un mandato imperativo a la hora de hacer los ajustes, como se ha mencionado previamente (Gutiérrez, Rodríguez, 2007). Ante tal hecho, el sujeto pasivo debía esperar, si procedía investigación por parte de la Administración, a realizar el ajuste administrativo en función de lo que hubiera determinado la Hacienda Pública. Las consecuencias de que la carga de la prueba recayera en la Administración eran la dificultad para aplicar la norma, pues realizar la investigación y el cálculo del valor de mercado era más difícil que comprobar el declarado por la entidad.

Además, la LIS de 1995 carecía de cualquier régimen sancionador específico. No sólo en el caso de una discrepancia técnica razonable y fundada con la Administración, en la que no cabía ninguna sanción por la ausencia de la necesaria culpabilidad. Sino que en cualquier caso, era dudosa la procedencia de sanciones, dado el criterio por el que la propia entidad no podía corregir los valores convenidos y sólo la Administración podía hacerlo, sin que existiese ninguna norma mercantil o contable que obligase convenir las operaciones a precios de mercado. En lo referente a los intereses de demora, resultaba dudoso que se devengase un interés ligado al vencimiento de un plazo establecido de pago cuando, el sujeto pasivo no podía realizar ajustes a efectos de determinar la base imponible a estos efectos, se debía esperar los ajustes de la Administración. No entraba en la lógica que la Administración reclamara intereses de demora respecto de una deuda no vencida o no debida aún por el sujeto pasivo (Gutiérrez, Rodríguez, 2007).

Fue a raíz de la Resolución del TEAC (Tribunal Económico Administrativo Central) de 29 de enero de 1999 cuando se declara el carácter obligatorio de la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas a precios de mercado, así como la admisibilidad de la prueba en contrario.(Gutiérrez, Rodríguez, 2007).



## 4.2. La Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

### 4.2.1. Régimen especial de grupo de entidades

Ley 37/1992, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre el Valor añadido estipula un régimen especial de grupos de entidades como consecuencia de la adaptación a lo que estipula la normativa europea.

La Directiva Europea 2006/112/CE en su artículo 11 establece la posibilidad de que cada Estado miembro pueda considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en ese Estado miembro que tengan independencia jurídica, pero que estén vinculadas entre sí en lo que a lo financiero, económico y de organización se refiere.

En España esta potestad se ha ejercitado de forma limitada mediante la Ley 36/2006, la cual introduce en la ley del IVA la regulación del régimen especial del grupo de entidades (REGE), vigente desde el 2008. Este régimen especial tiene un doble propósito, por un lado, evitar los costes financieros que se derivan de los saldos de IVA a ingresar y a devolver, resultantes de las autoliquidaciones presentadas por las distintas entidades integrantes del grupo, instaurando un sistema de compensación de saldos. Y, por otro lado, eliminar a través de una regla especial de determinación de la base imponible los costes derivados del gravamen del valor añadido generado en el grupo cuando se realizan operaciones entre las entidades del mismo, en el caso de que los sujetos pasivos estén en el sistema de prorata.

Este régimen especial de grupo de entidades es de carácter voluntario, es decir, son las empresas las que deciden si lo aplicarán o no se acogerán al mismo. En el caso de que las empresas finalmente se adhieran al REGE, éste régimen establece dos métodos para determinar las operaciones:

**Método básico**, también llamado simplificado o general, el cual consiste en agregar los saldos de las empresas que forman el grupo, de forma que se compensen entre sí los resultados de las autoliquidaciones presentadas de las empresas que formen el grupo. En esta modalidad, las empresas obtienen sus liquidaciones de forma individual, pero es la entidad dominante la encargada de presentar la declaración conjunta, la responsable de ingresar la cuota o de compensar las cuotas correspondientes a la liquidación. Este método permite que las empresas obtengan ahorro financiero, si en los grupos en los que se aplica normalmente tienen saldos acreedores o deudores.

**Método avanzado**, también llamado de consolidación, especial o ampliado. El cual se aplica ejerciendo una segunda opción por todas las entidades del grupo que aplica el REGE en su modalidad básica. A través de esta modalidad, se aplica una tributación determinada a las operaciones entre empresas del grupo, resultando beneficiosa para aquellas entidades que tengan exención del IVA. Éste método comprende, además de la compensación de saldos otras reglas más específicas para las operaciones intragrupo, incluyendo la valoración de las mismas y un régimen de deducciones especial, las cuales constituyen un sector diferenciado en el impuesto. La base imponible de las operaciones que tributen por esta modalidad será, tal y como establece el artículo 163 OCTIES, el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente en su realización y por los cuales se haya soportado el impuesto. De tal forma que no se incluiría el valor añadido por la entidad que vende los productos a otra del grupo, ni el coste de los bienes y servicios por los que efectivamente no se haya soportado IVA. Mediante esta opción solo se tendrían en cuenta las operaciones realmente efectuadas, y no los traspasos de mercancías entre entidades del grupo. Si se tratase de bienes de inversión, la ley estipula lo siguiente: *“Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes.”*

Para la determinación de la base imponible la entidad dominante debe disponer de un sistema de información analítica de costes referido a todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial. En el caso de la prorrata se aplicarán las normas establecidas en el régimen general.

Por otro lado, hay que tener en cuenta cómo debe de ser la factura que documente estas operaciones. En ella deberán estar reflejadas, por un lado, la base imponible objeto de la transacción en cumplimiento con el artículo 163 octies, es decir, reflejar el coste de los bienes y servicios, y por otro lado, la base imponible que resultaría de aplicar los artículos 78 y 79 de LIVA.

Ahora bien, para poder tributar en este régimen las entidades que formen parte del grupo deben de comunicar previamente a la Agencia Tributaria la composición de su grupo, formado éste por una entidad dominante y otras dependientes, y siempre y cuando las sedes de actividad económicas o establecimientos permanentes estén en territorio de aplicación del impuesto. La duración del grupo será por lo menos de tres años, un año si se optase por la modalidad avanzada, salvo que no se cumplan determinadas características. Si no hubiera renuncia se entenderá prorrogada.

Si se produjera renuncia expresa ésta tendrá una duración mínima de tres años hasta que se pudiera formar grupo fiscal nuevamente.

Se entiende por **entidad dominante** aquella que tenga personalidad jurídica propia o, en su caso, podrán ser entidades dominantes los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos. Deben tener sobre la/s dependiente/s una participación, directa o indirecta, de al menos el 50% del capital, esta participación se debe mantener durante todo el año natural. Y, no debe ser dependiente de ninguna otra sociedad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante, aunque sí puede ser dependiente de una entidad establecida fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Se entiende por **entidad dependiente** aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación de al menos el 50% durante todo el año natural. En ningún caso, un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.

Hay que remarcar que las entidades que integran el grupo conservan su individualidad, es decir, son sujetos pasivos independientes frente a terceros y en las operaciones entre las empresas del grupo, de forma que todas deben de repercutir el impuesto de forma a lo previsto en la norma general, salvo cuando se acojan a la modalidad avanzada. El grupo sólo actúa como sujeto pasivo único frente a la Administración cuando la dominante presenta la autoliquidación agregada del grupo fiscal ante el impuesto. Por ello, cada entidad presentará de forma independiente su declaración en el *modelo 322 (Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual)* la presentación de esta declaración es meramente informativa, dado que es la entidad dominante la que al presentar la declaración agregada de todas las sociedades que forman grupo en el *modelo 353 (Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual)*, la responsable de hacer el ingreso o recibir la devolución del impuesto en su caso. Esto significa que las entidades dependientes pierden autonomía en relación al impuesto, ya que en el caso en el que tuvieran cantidades pendientes de compensar no se podrían beneficiar de forma individual ni en el momento de la declaración ni en un momento posterior realizando una declaración individual, ya que ese saldo compete solamente al grupo.

Las declaraciones se formalizarán mensualmente de manera telemática, tal y como establece el procedimiento. Cuando del IVA repercutido y del IVA soportado se obtengan unos saldos negativos, es decir, a favor del sujeto pasivo, la cantidad resultante quedará pendiente de compensar para las próximas declaraciones (LIVA art 163 quinquies).

La aplicación del régimen especial de grupo habrá de haber sido adoptada en los Consejos de Administración u órganos con función equivalente de cada entidad antes del inicio del año en el que se vaya a crear el grupo. Al ser un régimen opcional no todas las empresas que formen grupo estarán obligadas a acogerse a él. Asimismo, ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades. Una vez las empresas han decidido tributar mediante este régimen, éstas pueden optar por la modalidad avanzada, siempre que se haya acordado en los Consejos de Administración u órganos competentes. (LIVA art. sexies)

Las entidades que hayan formado grupo a efectos del IVA pueden variar desde que comienza el año fiscal hasta que acaba, ya sea por exclusión o por inclusión en el grupo. En el caso de exclusión, una entidad puede quedar excluida de un grupo si pierde la condición de dependiente al dejar de tener la entidad dominante la participación mínima que se le exige por ley. Asimismo, quedarán excluidas aquellas entidades que al finalizar el periodo impositivo se encuentren en situación de concurso de acreedores. Ambas exclusiones producirán efecto desde el periodo de liquidación en el que se encuentren en tales circunstancias. En el caso de inclusión, pueden incluirse sociedades del grupo que se hubieran mantenido al margen cuando se formó y que en un momento posterior quieran formar parte de él. Además, también podrán entrar a formar parte del grupo aquellas empresas de nueva creación. Las empresas que se incorporen en el grupo tendrán que cumplir las condiciones que la ley exige para ello. Como existe la posibilidad de que se produzcan cambios en la composición del grupo, la Agencia Tributaria exige a la entidad dominante que presente en el mes de diciembre una relación de las entidades que van a formar grupo en el siguiente año, indicando las variaciones que se hayan producido de cada entidad.

De la ley, artículo 163 octies, se regula que las deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, y no al grupo de forma conjunta, por lo que, una vez determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción.

Es importante señalar que las empresas deben de tener un sistema de información analítica de operaciones intragrupo, con el objetivo de que estas operaciones estén consideradas como un sector diferenciado de la actividad. (LIVA art. 163 nonies.cuatro). La empresa dominante debe de llevar un registro de todas las operaciones que se realicen entre empresas del grupo acogidas al REGE de consolidación, este sistema analítico es obligatorio para las empresas que formen grupo fiscal a efectos del IVA. En él se deben de reflejar distintos conceptos:

- 1.- La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de las operaciones vinculadas en el grupo, y por las cuales se haya satisfecho realmente el impuesto.
- 2.- El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas en dichas transacciones.
- 3.- En el caso de que las empresas que formen grupo repercutan y soporten IVA de diferente manera, se especificará el importe de las cuotas deducidas, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial.
- 4.- Se deben especificar también los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones.

Estos criterios deben de formar parte en una memoria que se integrará en las bases de datos de la empresa dominante como mecanismo de información frente a terceros durante el periodo de tiempo vigente hasta que se cumpla la prescripción.

Si las empresas no llevasen dicho sistema de información o si no lo conservasen durante el tiempo estipulado en la ley, la Administración podría sancionar a la empresa con multa pecuniaria proporcional del 2% del volumen de operaciones del grupo. De igual forma que sancionaría con un 10% del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros sobre cualquier omisión o inexactitud de la información obtenida. (Memento Francis Lefebvre, 2012).

#### *4.2.2. Operaciones vinculadas en la ley del IVA*

Respecto a la normativa, se destaca que la bibliografía se centra en el artículo 79.5 del LIVA. Este nace con la finalidad de regular las operaciones vinculadas adaptando la normativa española al derecho comunitario, tal y como se declara en la exposición de motivos de la citada ley. Asimismo el citado artículo nos remite al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para determinar el valor de mercado cuando así proceda.

Asimismo, la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del fraude fiscal, supone una serie de mejoras para evitar la evasión y el fraude fiscal, una de las cuales es la concreción de la regla especial para determinar la base imponible cuando nos encontramos ante una operación vinculada. Esta regulación en la Ley española, artículo 79.5, hace que no se tenga que recurrir a la aprobación del Consejo para llevar a cabo las acciones pertinentes ante la evasión y el fraude.

En dicho artículo, 79,5 LIVA, se estipula como valor de mercado el convenido entre las partes en condiciones de libre competencia y de no vinculación entre las partes, siendo estas situaciones comparables. Ahora bien, cuando las situaciones no sean comparables se entenderá por valor de mercado:

- 1.- Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de la entrega.
- 2.- Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

Siguiendo el análisis del artículo 79.5, el mismo indica que la base imponible será su valor normal de mercado lo que supone que, tanto la Administración como los contribuyentes, tendrán que valorar las operaciones a valor normal de mercado. Además, los sujetos pasivos no podrán aportar prueba en contrario, lo único que pueden hacer ante la Administración es debatir el valor de mercado dado. Sin embargo, este artículo 79.5, podría considerarse que “atenta” contra el principio de proporcionalidad debido a que considera de primeras que todas las operaciones entre sujetos vinculados serán valoradas a precio de mercado y no según la contraprestación que se hubiera establecido. Respecto a este supuesto el TJCE ha establecido que si bien es cierto que entre personas vinculadas puede existir un riesgo de fraude o evasión, a través de la concreción de precios que más se adecuen entre las partes, hay

que valorar los datos que se tienen de forma objetiva, ya que el contribuyente puede haber actuado de forma correcta (Jabalera, 2008).

De esta forma queda definida en el artículo 79.5 de la ley del IVA la relación vinculada:

- a)** En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.
- b)** En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- c)** En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- d)** En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- e)** En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Aparte de que haya tal vinculación, se debe cometer un perjuicio contra la Administración, por infravaloración o sobrevaloración de la operación dando con ello lugar a una actitud evasora o fraudulenta, y por tanto, perjudicando a las arcas del Estado.

Sin embargo, si hubiera vinculación entre las partes, pero no se cometiera un perjuicio contra la Administración no se aplicaría la regla especial, siendo de aplicación la regla general, es decir, la contraprestación que se hubiera llevado a cabo. (Jabalera, 2008).

### 4.2.3. Operaciones intracomunitarias

Hay que tener en cuenta los diferentes mecanismos que tienen las empresas a la hora de efectuar las transacciones, con ello hacemos referencia a que no solamente las empresas van a realizar sus operaciones a nivel nacional, sino que dichas operaciones son a nivel mundial.

En el ámbito europeo, se realizan operaciones intracomunitarias, éstas se pueden clasificar en diferentes categorías, por un lado están las adquisiciones intracomunitarias de bienes que, tal y como lo define el artículo 15.1 LIVA, es la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedido o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. Por otro lado, encontramos las entregas de bienes, cuando entra en el territorio de aplicación del IVA bienes corporales adquiridos en otro estado miembro de la UE, habiéndose producido el transporte de los mismos. Asimismo, también son consideradas aquellas operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, en este caso, tanto comprador como vendedor tienen que ser empresario o profesional, tal requisito no concurre en el caso de las entregas de bienes ordinarias.

Al igual que hay operaciones interiores que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, hay determinadas operaciones intracomunitarias que también están exentas. Dentro del abanico de exenciones intracomunitarias nos centramos en las operaciones triangulares. El artículo 26.3 establece los requisitos exigidos para la exención de estas adquisiciones intracomunitarias en el seno de operaciones triangulares:

1. Que la adquisición exenta se realice por un empresario o profesional no establecido ni identificado a efectos del IVA en el territorio español de aplicación del impuesto, pero sí identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la UE distinto, no sólo del nuestro, sino también de aquél desde el que se expidan los bienes objeto de la operación.
2. Que la adquisición intracomunitaria se realice con el solo fin de que el adquirente pueda ejecutar una entrega subsiguiente a la adquisición en el interior del territorio español de aplicación del impuesto.



3. Que los bienes adquiridos se transporten directamente desde un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado el adquirente y con destino a la persona para la que se efectúa la entrega subsiguiente a la adquisición intracomunitaria.
4. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, identificados a efectos del IVA ante la Administración española, y no afectados por los supuestos de no sujeción del artículo 14 de la Ley.

Dándose todos estos requisitos, la adquisición intracomunitaria realizada por el sujeto no identificado en nuestro país, y cuya única función es realizar una posterior entrega en el interior de nuestro país, se declara exenta de tributar. Siempre y cuando el empresario o profesional o persona jurídica no actúe como destinatario de los bienes objeto de la entrega subsiguiente a la adquisición exenta.

Es importante comentar que son las operaciones triangulares, así como las operaciones en las que intervienen más agentes económicos, unas de las más preocupantes, ya que son a través de ellas donde se difuminan los actos económicos y, por tanto, el impuesto en cuestión. Además del fraude que supone al sistema español, y mundial, los entresijos de las operaciones en las que intervienen empresas fantasmas.

### 4.3. La regulación de la responsabilidad

Como ya se ha comentado anteriormente, antes de la reforma fiscal del año 2006, era la Administración la que tenía que demostrar la carga de la prueba y además no admitía prueba en contrario.

A partir de dicha reforma, la responsabilidad recae en el sujeto pasivo, así como la carga de la prueba, siendo éste el responsable de determinar si las transacciones sospechosas de operaciones vinculadas son realmente vinculadas o no.

Todo ello queda regulado en el artículo 87.5 del LIVA, que recoge que serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas debían razonablemente presumir que el impuesto repercutido, o que hubiera debido repercutirse, no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

El artículo 87.5 de la ley del IVA especifica que se entenderá por precio notoriamente anómalo:

***a)** El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.*

***b)** El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.”*

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en la ley.



## **5.- Problemática de los precios de transferencia**



## 5.1. Operaciones vinculadas en grupos de entidades

Las operaciones vinculadas son transacciones que se hacen entre empresas que forman parte del mismo grupo de entidades. Como se ha mencionado previamente, un grupo de sociedades se forma cuando varias unidades constituyen una unidad de decisión, la cual está constituida por una sociedad que será la dominante y otras dependientes, siendo la dominante la que participa en las sociedades dependientes.

Hay que tener en cuenta que no podrán formar parte del grupo las sociedades dependientes que estén exentas del impuesto, tampoco las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para poder formar parte del grupo fiscal (Huertas, 2009). Así como las que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso (LIVA art. 163 quinquies.cinco; art. 163 septies.tres).

El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal. Los acuerdos por los que se constituyen en grupo deberán adoptarse por la Junta de accionistas u órgano equivalente de no tener forma mercantil, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

Se debe aportar a la Agencia Tributaria una declaración del inicio de grupo fiscal a efectos del IVA a través del modelo censal 039 (*Comunicación de datos relativa al Régimen Especial de Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido*). Cuando se presenta la declaración de forma agregada el modelo a presentar será el 353 (*Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual*) por la entidad dominante, y además cada entidad presentará su declaración informativa individual en el modelo 322 (*Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual*).

La falta de acuerdos correspondientes a las sociedades que en lo sucesivo deban integrarse en el grupo fiscal constituirá infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria. La sociedad dominante comunicará los acuerdos mencionados a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

Asimismo, antes de la finalización de cada período impositivo, la sociedad dominante comunicará a la Administración tributaria la composición del grupo fiscal para dicho período, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas del grupo.

El grupo de entidades que haya formado grupo fiscal perderá la posibilidad de seguir aplicando el régimen de grupo de entidades por alguna de las siguientes causas:

- 1.- La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria, determinan la aplicación del método de estimación indirecta.
- 2.- El incumplimiento de las obligaciones de información.
- 3.- Por la extinción del grupo, cuya extinción se produce cuando la sociedad dominante deje de serlo.
- 4.- La pérdida del régimen de consolidación fiscal se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna causa mencionada, debiendo las sociedades integrantes del grupo fiscal tributar por el régimen individual en dicho período.

Tal y como se ha descrito, las operaciones vinculadas son operaciones legales recogidas en la normativa a aplicar. Sin embargo, uno de los problemas que las Administraciones tienen que hacer frente es el fraude que pueden acometer las empresas cuando realizan operaciones vinculadas. Ya que, la bolsa de fraude a través de estas operaciones es considerable.

Las empresas pueden defraudar de muchas maneras, ahora bien uno de los mecanismos es la imposición de una base imponible que no es la que se daría en circunstancias de igualdad de condiciones, es decir, en un mercado de libre competencia. Se entiende como base imponible, 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.

A través del pacto o manipulación de la base imponible las empresas consiguen sus objetivos, desviar los ingresos a países donde el tipo impositivo es menor, hacer que los saldos se compensen en lugar de tener que ingresar, entre otras estrategias. De esta forma, se crea un escenario que no respeta el principio de libertad de mercado, creando discrepancias y situaciones de desigualdad.



Mediante estas estrategias, dado el caso en el que dos empresas tuvieran similares características (producto, servicios, público objetivo, precios, campañas publicitarias...) una quedaría en desventaja respecto a la otra si una de ellas se beneficiase de las operaciones que realizase con entidades vinculadas. Por lo que, es necesario reaccionar frente a estas políticas que distorsionan el mercado.

Anteriormente a la normativa vigente, no se había estipulado ninguna regla especial para operaciones vinculadas, y éstas se ajustaban a la regla general de la base imponible, como se ha descrito previamente. Tal y como regula el artículo 395 de la Directiva Europea, *“los países podrán establecer medidas especiales de inaplicación de esta directiva, con la finalidad de mejorar los trámites a la hora de obtener el impuesto, para evitar la elusión y atajar el fraude fiscal”*. Ahora bien, este mecanismo individual que regula la Directiva tiene que tener la autorización del Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión.

Hay que destacar que el Consejo establece que dicha medida solicitada por los países de forma individualizada debe aplicarse en los casos en que la Administración pueda demostrar que la base imponible, aún habiéndose determinado según la regla general, está determinada por factores que implican una vinculación y, por tanto, dicha transacción no refleja la realidad.

Por lo tanto, en las operaciones vinculadas, no será suficiente con que se establezca un precio de contraprestación para la operación llevada a cabo sino que éste habrá de ser el que se hubiera establecido en una operación no vinculada, precio de mercado.

## 5.2. Los precios de transferencia

La globalización económica ha llevado a que las empresas operen en distintos países. Muchas empresas multinacionales realizan operaciones entre empresas del grupo, estas operaciones que en principio serían consideradas como lícitas, pueden realizarse para transferir bases imponibles, a través del mecanismo de precios, hacia los países con menores tasas impositivas. También pueden utilizarse para transferir saldos de unas empresas a otras de manera que el saldo agregado sea favorable o resulte en menor cuantía para el conjunto de sociedades que forman grupo.

Cabe destacar que, los precios de transferencia, además de ser una herramienta que puede ser usada para transferir bases imponibles hacia países donde la tributación es menor también pueden servir para disminuir el impacto de los aranceles ante operaciones internacionales, pues pueden usarse como mecanismo para transferir fondos pudiendo aprovechar los distintos tipos de cambios desde países con monedas débiles hacia países con monedas fuertes.

Por lo que, los precios de transferencias son los precios que se estipulan para una determinada operación entre empresas que forman parte de un mismo grupo empresarial, siendo estos precios diferentes de los que se hubieran realizado si no hubiera relación entre las partes implicadas en la operación.

Los precios de transferencia pueden servir de mecanismo para transferir beneficios con el fin de reducir la base de la imposición, y con ello reducir el impuesto a pagar. Este tipo de operaciones tiene una repercusión negativa en la economía puesto que distorsionan el funcionamiento del mercado interfiriendo en el mercado de libre competencia. (Gutiérrez, Rodríguez, 2007).

Por ello, el objeto de nuestro estudio es precisamente ver cómo afectan los precios de transferencia, es decir, qué repercusión tienen fiscalmente.

Los precios de transferencia, son fuente de preocupaciones para los Gobiernos de los Estados pues al ser utilizados como mecanismos de transmisión de rentas se produce una pérdida de ingresos por parte de las Administraciones. Sin embargo, los precios de transferencia no son el único método que tienen las empresas para evadir o defraudar impuestos, hoy en día también es preocupante la subcapitalización. La subcapitalización consiste en asignar un capital reducido a una filial facilitando la financiación necesaria mediante préstamos del grupo al que pertenece, lo que supone una reducción del beneficio tributable como consecuencia de la excesiva y desproporcionada carga financiera soportada. El beneficio se transfiere a otras empresas del grupo con la apariencia de intereses fiscalmente deducibles.

Los distintos mecanismos para impedir la evasión y el fraude fiscal son la transparencia fiscal internacional. Pero, no hay en sí una regulación análoga que regule dicha problemática, pues las normativas que aplican los países difieren sustancialmente unas de otras, tanto en forma como en contenido, así como en el alcance, la dimensión el grado de complejidad, además de otras características. (García, 2005).

Hay que destacar que no todos los países hacen las mismas políticas para contrarrestar el efecto de este problema. Hay países con una normativa más rigurosa, como es el caso de Estados Unidos cuya regulación es implacable contra este tipo de comportamientos, por el contrario se pueden encontrar otros países con políticas más débiles en lo referente a esta materia. Ahora bien, las normativas que se aplican en los Estados europeos se situarían en un punto intermedio de la escala de regulación, ya que adoptan una postura de salvaguarda como mecanismo para evitar la disminución de ingresos en las arcas públicas.

Ante las diferentes regulaciones, se han creado los Convenios para evitar la doble imposición, los CDI, mecanismo en el cual se estipulan unos contenidos mínimos los cuales dotan a los Estados miembros de libertad para aplicar la normativa interna de cada uno de ellos. Esta situación, tanto la interpretación de los contenidos establecidos en los CDI como la aplicación de diversas normativas, puede derivar en que los ajustes que cada país proponga a las empresas multinacionales produzcan una diversidad de panoramas en el plano de la tributación de dichas empresas provocándoles desviaciones y perjuicios económicos (García, 2005).

Ante diferentes escenarios tributarios las empresas pueden escoger en qué país le interesa más tributar, lo que supone una disminución de ingresos para las arcas del Estado, y por tanto, para la sociedad en su conjunto.

### *5.2.1. La regulación de los precios de transferencia tras la reforma de 2006: el precio de mercado*

La ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal supone una transformación del artículo 16 del LIS, al regular los ajustes por operaciones vinculadas y los precios de transferencia.

Esta reforma era necesaria desde el punto de vista de la Administración, ya que era en ella en la que recaía la responsabilidad de probar la carga de la prueba y de realizar los estudios de cada caso, lo que suponía que el mecanismo fuera ineficaz contra el objetivo que se perseguía, y que se sigue persiguiendo, la lucha contra el fraude fiscal. Con la reforma la carga de la prueba queda regulada de forma que es, a partir de ese momento, el sujeto pasivo el obligado a aportar la documentación oportuna sobre la determinación del valor en un operación vinculada, para acreditar que dicho valor acordado es valor de mercado.

Por lo que a raíz de la reforma, recae en el obligado tributario la responsabilidad de aportar toda la documentación necesaria para comprobar si existen o no diferencias sobre el valor de mercado. Siendo, en todo caso, la Administración quién procederá a efectuar las correcciones valorativas necesarias para ajustar la operación a valor de mercado.

Asimismo, era necesaria desde el punto de vista comunitario pues la anterior normativa divergía de las normativas que se aplicaban en los demás países europeos, así como a las Directrices de la Organización Cooperación Desarrollo Europeo, pues éstas exigían ajustes extracontables obligatorios (Gutiérrez, Rodríguez, 2007).

Para determinar el valor de mercado el obligado tributario debe aplicar lo establecido en el artículo 16 de LIS, el cual viene desarrollado por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Éste Reglamento estipula que para determinar el valor de una operación interpuesta entre partes vinculadas hay que recurrir al valor de mercado que se habría acordado en un mercado de libre competencia (art 16.1 LIS). Para que este valor sea comparable se tienen que comparar las circunstancias entre dichas operaciones, es decir, entre las operaciones vinculadas y aquellas no vinculadas. De esta forma, para saber si son comparables se tendría en cuenta (art. 16.2 RIS):

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

- b)** Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c)** Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d)** Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e)** Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

El Reglamento también señala que si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se hubiera tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En el artículo 16 de la LIS se considera como valor de mercado el establecido entre dos partes en un mercado de libre competencia. Asimismo se expone en su apartado 2 que *“la Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o al IRNR (Impuesto de la Renta de los No Residentes) que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.”*

Para la determinación del valor de mercado se aplicará alguno de los métodos comentados en el apartado del análisis de la normativa europea. Se aplicarán siguiendo un orden de preferencia, es decir, el primer método a considerar será el del precio libre comparable, si no se pudiera obtener una estimación por este método entonces se hallaría por el método del coste incrementado, y así sucesivamente.

### 5.3. Medidas para prevenir el fraude fiscal

La entrada en la UE de los Estados miembros requiere que haya una armonización en las legislaciones para que todos los Estados caminen en la misma dirección, sin embargo, dicha armonización ha tenido un carácter instrumental y dinámico pero no ha implicado la unificación de los sistemas tributarios nacionales.

Con la creación del mercado común se configuraron y protegieron las llamadas libertades comunitarias como pilares importantes del Derecho Comunitario. Los Estados miembros aplican las medidas anti-abusivas para evitar el fraude y la evasión fiscal por parte de determinados sujetos pasivos. Hay que destacar que estas medidas anti-abusivas no pueden ir en contra de las libertades comunitarias establecidas. Por ello, hay que ver qué medidas se han tomado frente al fraude fiscal y determinar su compatibilidad con el Derecho comunitario. (García, 2005)

El abuso de las libertades comunitarias se puede detectar de varias formas como por ejemplo, que se haya llevado a cabo un contrato en el que se persiga eludir una cierta carga fiscal. Por tanto, una práctica será considerada abusiva cuando se obtenga de la misma una ventaja o incentivo fiscal.

Hay que tener en cuenta que al encontramos en una economía de opción los sujetos pasivos pueden elegir entre diversas alternativas, según se adecúen mejor a su estrategia de negocio. Dentro del abanico de posibilidades que ofrece la ley ante diversas circunstancias, no habría un delito fiscal si se escogiera una de las opciones en las que el sujeto pasivo tuviera una menor carga fiscal, siempre y cuando no exista un empleo artificioso del negocio realizado. Resumiendo, una conducta abusiva es aquella que es contraria a la normativa comunitaria, aunque formalmente la respete, y que además obtenga un beneficio mediante prácticas engañosas.

Se debe mencionar que las cláusulas anti-abuso son normas de aplicación nacional, pues nacen con el objetivo de hacer cumplir la normativa comunitaria, ya que “para apreciar la existencia del abuso resulta necesario analizar el contenido de la disposición comunitaria afectada y sus objetivos, a efectos de delimitar la posible actuación e incidencia de la norma interna que pretende eludirse mediante el abuso del Derecho comunitario” (García, 2005). Siguiendo estas líneas de actuación los Estados miembros han de establecer medidas para evitar la elusión fiscal respetando la normativa comunitaria, ya que de lo contrario podría afectar de una manera negativa al proceso de integración en el Mercado Común (Sanz, 2010). En ocasiones, dichas cláusulas dificultan determinadas operaciones transnacionales, restringiendo algunas de las libertades comunitarias. (Carreras, De Miguel, 2012)

Ante esto el TJUE ha ido estipulando que el fin de luchar contra la elusión fiscal por parte de los Estados miembros no es bastante para justificar tales limitaciones, sino que además se tiene que constatar que se ha producido una práctica artificiosa. Sin embargo, debe señalarse que el TJUE ha puesto de manifiesto que, como en sí, el ejercicio de las libertades comunitarias puede atentar contra el interés fiscal de los Estado miembros, es posible que estos últimos adopten ciertas medidas destinadas a impedir que se intente evitar la aplicación de su legislación nacional y se invoque al Derecho comunitario de forma fraudulenta.

### *5.3.1. La reacción de las autoridades tributarias españolas para la lucha y prevención contra el fraude*

Aunque en teoría el precio de transferencia es un mecanismo neutro que se utiliza para hacer una atribución de rentas, entre las empresas de un mismo grupo, como consecuencia de las transacciones que se hubieran producido entre ellas, en la práctica puede estar reconocido como un mecanismo de fraude y evasión.

En el Impuesto sobre Sociedades es un elemento de fraude y evasión debido a que se hace transvase de rentas hacia aquellos países cuyos tipos impositivos son menores. Mientras que en el Impuesto sobre Valor Añadido la transferencia se realiza entre las empresas de forma que obtengan un beneficio a la hora de ingresar el IVA, ya sea como consecuencia de un menor IVA repercutido o como consecuencia de un mayor IVA soportado, por lo que en este último caso se obtendría una posición deudora ante la Hacienda Pública. (García, 2005).

Una de las principales preocupaciones de los Gobiernos, y en particular del Gobierno de España, es atajar el problema de la evasión y el fraude fiscal. Esto resulta un verdadero inconveniente para las arcas públicas ante la necesidad de equilibrar la balanza de ingresos y gastos. Por ello, se han llevado a cabo ciertas reformas para prevenir el fraude y la evasión fiscal, como la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria, presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Esta ley no solo nace con el objetivo de combatir el fraude fiscal sino también para mejorar las normas que garantizan el crédito tributario para actualizarlas o aclarar su correcta interpretación para incrementar la seguridad jurídica, evitando así litigios innecesarios.

Sin embargo, no se puede resolver el problema desde una perspectiva que no tenga en consideración el respeto de ciertos principios en los que se rige la normativa vigente, como el principio de seguridad jurídica, proporcionalidad e igualdad.

En este aspecto, hay que destacar que las medidas no se tienen que centrar sólo en la mera finalidad de ser una herramienta recaudadora, sino en potenciar también medidas para delimitar determinadas actuaciones, en ocasiones legales por haber vacíos reglamentarios dentro de la normativa, que tengan una intención fraudulenta.

Se puede constatar que esta reforma de medidas para la prevención tiene un carácter principalmente recaudador, y en ocasiones, en detrimento de la figura del obligado tributario que cumple con sus obligaciones.



Así, algunas de las medidas adoptadas en esta ley se podrían considerar que no cumplen con el principio de seguridad jurídica ni con el principio de proporcionalidad, como por ejemplo la medida de rebaja fiscal para aquellas rentas que no habían sido declaradas en su día. Esto supone un tratamiento heterogéneo de los obligados tributarios al no tener todos el mismo trato (Jiménez, 2012).

Respecto al objeto de nuestra investigación, esta reforma recoge determinadas modificaciones sobre la Ley sobre el Impuesto sobre Valor Añadido.

Artículo 5 Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El apartado 5 estipula que se modifica el apartado 5 del artículo 89 quedando en relieve que deberá hacerse una declaración - liquidación complementaria cuando se hubiera tenido que reflejar un mayor IVA repercutido, o cuando se hubiera reflejado un mayor IVA soportado, quedando en ambas situaciones un saldo a favor de la Administración.

La modificación también recoge que cuando la base imponible varíe por causas establecidas en el artículo 80 u otras como un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

Respecto al régimen sancionador previsto en la Ley 7/2012 destacamos que se considera como infracción severa, no la falta de presentación de documentos en un procedimiento, sino la presentación que no cumpla con el tipo de medio de presentación que la ley estipula. Además no se prevé la posibilidad de arrepentimiento por parte del presentador de la declaración o la subsanación del error formal, aunque no se tuviera la voluntad de defraudar.

También se ha visto modificado el artículo 203 de la LGT a través de la introducción de nuevas sanciones ante comportamientos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa ante las actuaciones de la administración tributaria cuando el obligado esté siendo objeto de un procedimiento de investigación.

Asimismo, la ley hace distinción entre los sujetos que desempeñan actividad económica y aquellos que no. Siendo las sanciones más duras para los primeros que para los segundos, esto supone que los empresarios o profesionales son sometidos a más inspecciones que los trabajadores por cuenta ajena, aunque ambos puedan cometer las mismas infracciones. Las multas pecuniarias en ocasiones son realmente elevadas, produciéndose un endurecimiento de las sanciones con respecto las recogidas en la normativa anterior. (Jiménez, 2012).

Otro de los aspectos que se recogen en las medidas para evitar el fraude fiscal es la limitación de los pagos en efectivo, ya que el pago en efectivo favorece la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la Administración. El artículo 7 de la Ley establece que no podrán abonarse en efectivo las operaciones en las que alguna de las partes actúe como empresario o profesional, con un límite de 2.500€. Con esta regulación se pretende evitar el afloramiento de dinero que no hubiera sido declarado.

En este aspecto la ley hace prevalecer la idea de que los ciudadanos, y más en concreto los profesionales o empresarios, tienen como primera intención defraudar, ya que éstos no pueden justificar la procedencia del dinero empleado en la transacción, directamente se veta la posibilidad de poder pagar o cobrar en efectivo en cantidades superiores a 2.500€ (Jiménez, 2012).

## **6.- Casos prácticos: evaluación teórica del impacto de los precios de transferencia en los grupos de sociedades**



En este apartado se van a realizar una serie de casos prácticos que proporcionen una visión numérica de todo lo desarrollado a lo largo de nuestro proyecto de investigación sobre los grupos de sociedades y los precios de transferencia en el IVA.

Por ello, se van a analizar los distintos escenarios que pueden darse. Trabajaremos con las siguientes hipótesis:

Por un lado, que las empresas que forman grupo cumplan todas las características que la ley contempla para poder formarlo:

- Que la empresa dominante participe de la dependiente en un 50% o más de su capital social. En estos casos hemos tomado a la empresa A, como la empresa dominante y a la empresa B como la dependiente.
- Que las operaciones se realicen entre las empresas que se encuentren en el mismo territorio de aplicabilidad del impuesto.

Además tenemos en cuenta que:

- Los bienes de las operaciones objeto de la investigación tributan al tipo general del 21%.
- El margen de beneficio con el que va a trabajar la empresa dominante A es de un 1'25, es decir, que la empresa incrementa el coste de sus productos en un 25%.
- Los datos con los que se va a trabajar son de elaboración propia.
- Las actividades que realizan las empresas repercuten y soportan el IVA de la misma manera, es decir, ninguna de las empresas se encuentra en régimen de prorata.

Asimismo se van a estudiar distintos escenarios:

El primero caso, cuando las empresas decidan no formar grupo fiscal a efectos del IVA, en este caso la normativa a aplicar va a ser la que contempla la Ley General, es decir, se procederá a tomar el valor de mercado como precio de transferencia, ya que es una operación vinculada.

En el segundo caso, se estudia la posibilidad de que se decidiese formar grupo, en este escenario la normativa a aplicar sería la normativa especial de régimen de entidades, y dentro de esta normativa se analizaran sus dos modalidades: método básico y avanzado.

Por último, se analizará qué es más interesante tanto para el punto de vista de las empresas como para la Hacienda Pública.

### 6.1.- Caso 1: Empresa A participa en B en más del 50%, vende todo a B. La empresa B vende obteniendo beneficios

En este primer caso práctico se supone que la empresa A participa de forma directa en la empresa B en más del 50% del capital de ésta última, así como que la empresa A realiza todas sus ventas a la empresa B.

La empresa A y B están vinculadas, ya que A es dominante de B, ante esta situación estas empresas pueden optar a formar o no formar grupo fiscal a efectos del IVA.

Se van a analizar dos escenarios, uno en el que las empresas no formarán grupo y otro en el que sí que lo formarán. Se tendrá en cuenta que, al ser empresas vinculadas, tanto si forman como si no forman grupo el precio de sus transacciones será el valor de mercado. Así pues, el valor de mercado se obtendrá a través del método del precio libre comparable, pues consideramos que es un método fiable para poder hallar el precio de mercado, además es el método aplicable en primer lugar según la LIVA. Asimismo, se estudiará tanto el método básico como el avanzado.

Una vez analizado podremos responder a las cuestiones que planteamos a continuación:

¿Qué ventajas e inconvenientes hay de formar grupo? ¿Cuál es el ahorro fiscal que las empresas encontrarían? ¿Qué repercusiones tiene para la Hacienda Pública? ¿Qué documentación tendrían que aportar a la Administración?

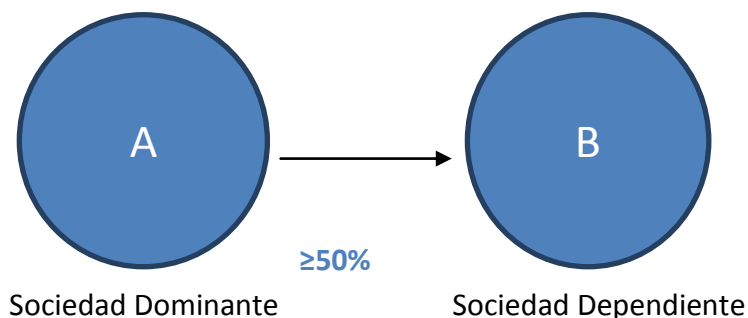


Tabla 1.Caso 1: Datos empresas A y B

Sociedad Dominante		Sociedad Dependiente	
Ventas	200.000,00	Ventas	250.000,00
Margen de coste	1,25	Compras	200.000,00
Coste	160.000,00	Precio mercado compras	160.000,00

Fuente: Elaboración propia

Tabla 2. Caso 1: Cuotas de IVA resultantes en los tres escenarios propuestos

	Sociedad A		Sociedad B		
Esc 1: No grupo	Bases imponibles	Cuotas de IVA	Bases imponibles	Cuotas de IVA	
Ventas	200.000,00	42.000,00	250.000,00	52.500,00	
Compras	160.000,00	33.600,00	160.000,00	33.600,00	
Resultado		<b>8.400,00</b>		<b>18.900,00</b>	
	Sociedad A		Sociedad B		
Esc 2: Grupo. Método Básico	Bases imponibles	Cuotas	Bases imponibles	Cuotas	Cuota A+B
Ventas	200.000,00	42.000,00	250.000,00	52.500,00	
Compras	160.000,00	33.600,00	160.000,00	33.600,00	
Resultado		<b>8.400,00</b>		<b>18.900,00</b>	<b>27.300,00</b>
	Sociedad A		Sociedad B		
Esc: Grupo. Método Avanzado	Bases imponibles	Cuotas	Bases imponibles	Cuotas	Cuota A+B
Ventas			250.000,00	52.500,00	
Compras	160.000,00	33.600,00			
Resultado		<b>-33.600,00</b>		<b>52.500,00</b>	<b>18.900,00</b>

Fuente: Elaboración propia

Pasamos a comentar los tres escenarios que se han planteado en el cuadro anterior:

En el primer escenario, se considera que las empresas no han decidido formar grupo, por lo que cada una presentaría de forma individual su declaración mediante el modelo 303.

Las empresas que elijan este método no encuentran ningún beneficio puesto que tienen las mismas obligaciones, tampoco obtienen beneficio fiscal.

En referencia a la repercusión que tiene para el Estado, éste recauda la totalidad del IVA correspondiente a las operaciones efectuadas. Por lo que tampoco no obtiene más ingresos ni una pérdida de éstos.

En el segundo escenario, las empresas forman grupo fiscal a efectos de IVA mediante el método básico, el cual se basa en la agregación de cuotas de las empresas que forman el grupo. Como se puede observar, con la aplicación de éste método no habría ninguna ventaja ni inconveniente puesto que la situación sería a pagar la misma cantidad. La documentación a aportar por las empresas en el caso que hicieran grupo sería una declaración individual por cada liquidación independiente, modelo 322, y una liquidación conjunta presentada por la empresa dominante, modelo 353.

Por otro lado, la recaudación para el Estado sería la misma, puesto que es la suma de saldos individuales, con lo que no encontraría mayores ingresos ni mayores pérdidas.

En el tercer escenario, las empresas forman grupo y además escogen la modalidad avanzada, en este caso, se considera que la compra de los productos por la empresa dependiente es simplemente una mera traslación de las mercancías desde la empresa A, por lo que solamente tomamos las operaciones que se han efectuado realmente, es decir, por un lado la compra que realiza A y por otro la venta que realiza B. Como se puede observar, con este método las empresas tienen una ventaja fiscal a la hora de declarar la liquidación de IVA, puesto el coste que soportan es menor en su conjunto. En este caso, el grupo está obteniendo un ahorro fiscal de 30,77%.

Sin embargo, para las arcas del Estado este método no resulta favorable, pues recaudan menos de lo que deberían haber ingresado, al producirse solamente la compra por A y la venta por B, no añadiéndose valor añadido al no haber más operaciones.

En este método, las empresas confeccionarían una declaración informativa individual mediante el modelo 322 y, por otro, la empresa dominante declararía en el modelo 353 la declaración conjunta, con el resultado a ingresar, en este caso.



## 6.2. Caso 2: la empresa A participa en más de un 50% en B, vende todo a B que obtiene en sus ventas pérdidas

En este caso práctico suponemos que la empresa A participa de forma directa en la empresa B en más de un 50% del capital de ésta última, así como que la empresa A realiza la totalidad de sus ventas a la empresa B.

Tal y como se ha detallado en el caso anterior, estas empresas pueden optar por formar grupo a efectos del IVA o no formarlo. Se van a analizar dos escenarios, uno en el que las empresas no formarán grupo y otro en el que sí que lo formarán. En el escenario donde formen grupo, se toma el precio de transferencia a través del método del precio libre comparable, pues se considera que es un método fiable para poder hallar el precio de mercado, además de ser el primero de los métodos a aplicar. Al mismo tiempo, se cumplen las condiciones para aplicar este método.

Ahora bien, en este caso se supone que las ventas que realiza la empresa dependiente tiene un importe menor al del coste de sus compras. Este mecanismo pueden usarlo las empresas para que la cuota resultante a pagar sea menor. Sin embargo, al aplicarle el valor de mercado en la declaración, las ventas tienen un importe superior al de las compras.

¿Qué ventajas e inconvenientes hay de formar grupo? ¿Cuál es el ahorro fiscal que las empresas encontrarían? ¿De qué forma influye a la recaudación de los ingresos del Estado? ¿Qué documentación tendrían que aportar a la Administración?

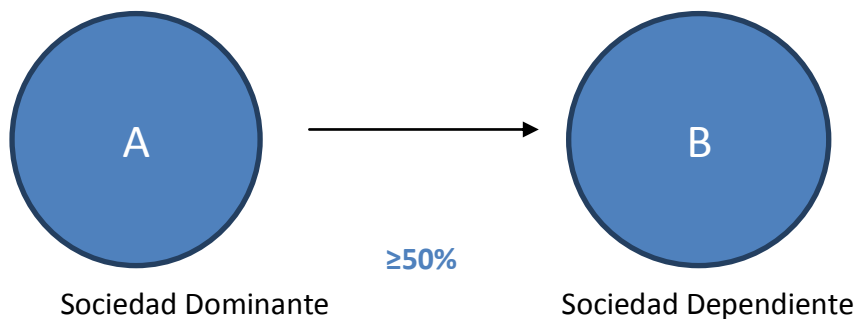


Tabla 3. Caso 2: Datos empresas A y B

Sociedad Dominante		Sociedad Dependiente	
Ventas	200.000,00	Ventas	180.000,00
Margen de coste	1,25	Compras	200.000,00
Coste	160.000,00	Precio mercado compras	160.000,00

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4. Caso 2: Cuotas IVA resultantes de los tres escenarios propuestos.

	Sociedad A		Sociedad B		
<b>Esc 1: No grupo</b>	<b>Bases imponible</b>	<b>Cuotas de IVA</b>	<b>Bases imponible</b>	<b>Cuotas de IVA</b>	
Ventas	200.000,00	42.000,00	180.000,00	37.800,00	
Compras	160.000,00	33.600,00	160.000,00	33.600,00	
Resultado		<b>8.400,00</b>		<b>4.200,00</b>	
	Sociedad A		Sociedad B		
<b>Esc 2: Grupo. Método Básico</b>	<b>Bases imponible</b>	<b>Cuotas</b>	<b>Bases imponible</b>	<b>Cuotas</b>	<b>Cuota A+B</b>
Ventas	200.000,00	42.000,00	180.000,00	37.800,00	
Compras	160.000,00	33.600,00	160.000,00	33.600,00	
Resultado		<b>8.400,00</b>		<b>4.200,00</b>	<b>12.600,00</b>
	Sociedad A		Sociedad B		
<b>Esc: Grupo. Método Avanzado</b>	<b>Bases imponible</b>	<b>Cuotas</b>	<b>Bases imponible</b>	<b>Cuotas</b>	<b>Cuota A+B</b>
Ventas			180.000,00	37.800,00	
Compras	160.000,00	33.600,00			
Resultado		<b>33.600,00</b>		<b>37.800,00</b>	<b>4.200,00</b>

Fuente: Elaboración propia

Mediante los datos obtenidos, analizamos cada uno de los tres escenarios anteriores:

En el primer escenario, en el que las empresas no han formado grupo, cada empresa tendría que afrontar el pago de la liquidación por las operaciones realizadas, de forma que no obtendrían beneficio fiscal. Igualmente que en el caso uno, cada empresa presentaría de forma individual su declaración mediante el modelo 303.

Esta opción no tiene una repercusión para el Estado, ya que se recauda la totalidad del IVA correspondiente a las operaciones efectuadas.

En el segundo escenario, las empresas forman grupo fiscal a efectos de IVA mediante el método básico, el cual se basa en la agregación de cuotas de las empresas que forman el grupo. Como se puede observar, con la aplicación de éste método no habría ninguna ventaja ni inconveniente puesto que la situación resultante es pagar la misma cantidad en su conjunto que en el escenario uno.

La documentación a aportar por las empresas sería una declaración informativa individual por cada liquidación independiente, modelo 322, y una declaración de la liquidación conjunta presentada por la empresa dominante, modelo 353.

La recaudación para el Estado sería la misma, puesto que resulta la suma de los saldos individuales.

En el tercer escenario, las empresas forman grupo y además escogen la modalidad avanzada, en este caso, consideramos que la compra de los productos por la empresa dependiente es simplemente una mera traslación de las mercancías desde la empresa A, por lo que solamente se toman las operaciones que se han efectuado realmente, es decir, por un lado la compra que realiza A y por otro la venta que realiza B.

Como se puede apreciar con este método las empresas tienen una ventaja fiscal a la hora de declarar la liquidación de IVA puesto el coste que soportan es menor, tienen un ahorro de 66,67%.

Sin embargo, para las arcas del Estado este método no les resulta favorable, pues recaudan menos de lo que podían haber recaudado. La pérdida por parte del Estado es de un 66,67%, es decir, el ahorro para la empresa significa dejar de ingresar la misma proporción de dinero por parte del Estado, al producirse solamente la compra por A y la venta por B, no añadiéndose valor añadido al no haber más operaciones.

En este método, las empresas confeccionarían una declaración informativa individual mediante la presentación del modelo 322 y, por otro, la empresa dominante declararía en el modelo 353 la declaración conjunta, con el resultado a ingresar, en este caso.

### 6.3. Análisis de los resultados obtenidos en el estudio teórico de los casos

El régimen especial de grupo de sociedades en el IVA es un régimen flexible en lo referido a su constitución y contenido, pues son los sujetos pasivos quienes deciden por un lado si lo aplican, y cuáles son las empresas que se van a acoger a dicho régimen, así como el grado de consolidación que va a suponer, según se opte por aplicar el contenido básico o su modalidad avanzada.

La modalidad básica o mínima se aplica por defecto a todas las entidades que hayan optado por la aplicación del REGE mientras que la modalidad avanzada requiere que todas las entidades que hayan acordado formar grupo opten explícitamente por ello.

Las conclusiones de los casos prácticos estudiados se tienen que diferenciar según su modalidad:

1.-Modalidad básica: se ha observado que con la agregación de los saldos de las empresas que forman grupo se hace un consolidado de forma que los saldos positivos se puedan compensar con los negativos. La aplicación de esta modalidad no supone un perjuicio para las arcas del Estado, de igual manera que no lo supone la no formación de grupo, pues la ley ampara estas operaciones a través del mecanismo de precios de transferencia en operaciones vinculadas como el valor de mercado de la operación en igualdad de condiciones respecto a operaciones en las que no exista vinculación.

2.-Modalidad avanzada: se ha observado que este método supone un ahorro fiscal para las empresas y una disminución para las arcas del Estado. Luego este método sí que tiene una repercusión tanto para las empresas como la Administración, el cual puede distorsionar el mercado de libre competencia.

## 7.- Conclusiones



El objetivo de este trabajo de investigación ha sido estudiar la normativa europea y española del Impuesto sobre el Valor Añadido, centrándonos en los precios de transferencia en operaciones vinculadas de los grupos de sociedades. Tratando de vislumbrar la repercusión que tienen tanto para la Administración como para las empresas dichas transacciones.

A partir del objetivo marcado se ha realizado una búsqueda de información bibliográfica. Del resultado de la misma, se puede decir que no se han hallado muchos artículos de la materia que nos compete. Por lo que, se puede indicar, que no hay muchos estudios que versen sobre este tema.

Tras el análisis de la normativa europea, se extrae la conclusión de lo complicado que está resultando realizar una armonización fiscal que sea homogénea para los Estados miembros, ya que ninguno de los Estados miembros quiere perder poder para ejercer su propia política fiscal. Esto crea desequilibrios entre los distintos países. Además, estos desequilibrios se acentúan debido a que la normativa europea tiene un carácter flexible ante determinadas situaciones, como se ha destacado en el análisis del artículo 80 de la Sexta Directiva Europea 2006/112/CE. Esta flexibilidad hace que en lo que en unos países se consideren operaciones vinculadas, en otros no lo sean. Por lo que, los países que consideren la operación como vinculada apliquen valor de mercado y, en otros, esa misma operación se considere no vinculada, manteniéndose en este caso el precio de la contraprestación convenida entre las partes. Lo que puede crear distorsiones en los mercados.

Asimismo, la normativa europea no contemplaba en sí misma un tratamiento diferente en las operaciones vinculadas hasta que no se modificó la Sexta Directiva mediante la aprobación de la Directiva 69/2006/CE, momento en el cual se empiezan a regular en el ámbito comunitario las operaciones vinculadas. La actual Sexta Directiva 2006/112/CE nace como resultado de esta mejora. Hasta ese momento los países tenían que solicitar al Consejo la posibilidad de no acogerse a la aplicación de la regla general, en el caso en que tuvieran hechos manifiestos de que se había producido un perjuicio en contra de la Administración.

Además cabe señalar que la Sexta Directiva 2006/112/CE, no recoge ningún régimen especial de grupo de entidades, tal y como sí lo hace la normativa española.

Respecto a la normativa española, la Ley 37/1992, de 28 noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido regula el régimen especial de grupo de entidades. El cual regula los precios de transferencia en las operaciones vinculadas, así como los distintos métodos que hay para poder acogerse a este sistema de tributación. Tal y como se ha estudiado, el método básico es la agregación de saldos y, por tanto, no produce una merma de ingresos para la Administración ni tampoco un ahorro fiscal para las empresas. Mientras que el método avanzado ofrece a las empresas un ahorro fiscal al determinar cómo operaciones las realmente satisfechas por las partes, lo que origina que la recaudación sea menor al verse reducido el número de operaciones y, por consiguiente, obtener un menor valor añadido.

Asimismo, se ha podido constatar cómo los precios de transferencia pueden ser utilizados por las empresas, para reducir la cuota resultante de los impuestos a ingresar. Además, las empresas pueden utilizar los precios de transferencia para transferir saldos de una entidad a otra del grupo con la finalidad de compensarlos de manera que se reduzca la cuota a pagar o les resulte a compensar. De igual manera, es importante la repercusión que tienen las operaciones triangulares, pues en muchas ocasiones se consigue diluir el rastro de la transacción o trasladarla virtualmente y, por tanto, el impuesto.

Por todo ello, después de haber analizado la legislación a aplicar, se puede concluir que hacen falta mayores controles por parte de la Administración, para que no se produzcan pérdidas monetarias en materia fiscal a través del mecanismo de los precios de transferencia. Aunque cabe mencionar que se ha conseguido mejorar dichas operaciones a través de la valoración a precio de mercado, así como con las distintas reformas llevadas a cabo, tales como la Ley 36/2006 de Prevención del fraude y la evasión fiscal.



## 8.- Bibliografía



AGENCIA TRIBUTARIA. Información en general. (En línea) <<http://www.agenciatributaria.es/>> [Consultada por última vez el 29 de mayo de 2014].

CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S. (2013): La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal. En: Encuentro de Derecho financiero y tributario (2ªEd.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (2ª parte). Fraude Fiscal: Dimensión internacional. Instituto de estudios fiscales, 11-15.

EUROPA Información en general (En línea) [http://europa.eu/index\\_es.htm](http://europa.eu/index_es.htm) [Consultada por última vez el 28 de abril 2014]

GARCÍA NOVOA, C. (2005). Los instrumentos para hacer frente al fraude y a la elusión tributaria. Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria, 286 – 287.

GARCIA PRATS, F.A. (2005). Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. Revista Crónica Tributaria número 117, 33-82.

GUTIÉRREZ LOUSA, M.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (2007). Los precios de transferencia tras la reforma realizada por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Boletín Económico de ICE, nº 2917, 15 – 35.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2007). Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea. Instituto ICE, nº 835, 153 – 172.

HUERTAS ABOLAFIA, A. (2009). Grupos fiscales. Boletín económico de ICE, nº 2956, 45 – 49.

JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2008). Operaciones vinculadas en el IVA: Régimen comunitario y experiencias comparadas. Revista Crónica Tributaria 129, 113-139.

JIMÉNEZ NAVAS, M. (2013) El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal. En: Encuentro de Derecho financiero y tributario (2ªEd.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (1ª parte). Fraude Fiscal: Dimensión internacional. Instituto de estudios fiscales, 181-188.

LEFEBVRE, F. (2012). Memento práctico fiscal. Editorial FrancisLefebvre, 7030 – 7048.

SANZ GÓMEZ, R.J. (2010): Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea, Bosch, 75-77.

### **Referencias Legislativas**

Tratado de Constitución de la Comunidad Europea. Diario Oficial de las Comunidades Europeas nº 325 de 24-12-2002.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. BOE nº 286 de 30-11-2006.

Ley del Impuesto sobre Sociedades 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades. BOE nº 61 de 11-03-2004.

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE nº 189 de 06-08-2004.

Ley 37/1992, De 28 De Diciembre, Del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE nº 312 de 29-12-1992.

Directiva Europea 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Diario oficial de la Unión Europea nº 347 de 11-12-2006. (Vigente hasta el 01 de Enero de 2015).

