

La regulación de las operaciones vinculadas vigente va a ser objeto de reforma en breve debido a su difícil aplicación práctica y a la revisión normativa que de esta materia se ha producido en numerosos países de nuestro entorno.

En primer lugar señalar que el análisis comparativo que trata el artículo se basa en el Proyecto de Ley que reforma las operaciones vinculadas y no en un texto definitivo, por lo que puede que algunas cuestiones sean objeto de modificación.

Las operaciones vinculadas tienen un doble ámbito de aplicación según la naturaleza del impuesto:

- Impuesto de Sociedades (IS), Impuesto sobre la Renta (IRPF) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) como imposición directa.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como imposición indirecta.

Impuestos directos

El punto de partida de la normativa de operaciones vinculadas es el artículo 16 de la LIS y a él se remite la normativa de IRPF y de IRNR.

Un elemento básico en la regulación actual y en la futura normativa es el valor normal de mercado. Actualmente, la norma no obliga a las partes de una operación vinculada a valorar dichas operaciones sino que faculta a la Administración a hacerlo, y no siempre, sino cuando del precio convenido y considerando el conjunto de entidades involucradas, resulte una tributación inferior a la que resultaría si se hubieran aplicado precios de mercado o un diferimiento de la tributación. En la futura norma ya no es la Administración la que tiene que corregir el precio pactado sino que las partes están obligadas en todo caso, al liquidar sus impuestos, a valorar las operaciones vinculadas a precio normal de mercado, independientemente del precio que se haya pactado, si bien la Administración puede comprobar dicha valoración y efectuar las correcciones valorativas que procedan. La valoración que estipule la Administración en dichas actuaciones le vincula con el resto de personas o entidades vinculadas, no sólo con la que es objeto de comprobación.

Personas o entidades vinculadas

El concepto de partes vinculadas se amplía considerablemente en la futura regulación, por ejemplo:

- Actualmente se consideran vinculadas una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores. En la futura norma se consideran vinculadas una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por

consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes consejeros o administradores. Con esta regulación la vinculación se amplía a hermanos, sobrinos, entre otros parientes.

- Actualmente se consideran vinculadas una sociedad y sus consejeros o administradores. En la futura regulación también pero los administradores a tener en cuenta son los de derecho y los de hecho. Por tanto, si un administrador que no lo es de derecho tiene capacidad de dirección y decisión en la entidad se considerara vinculada cualquier operación que haga con la entidad.

Ajuste bilateral

Actualmente de la valoración realizada por la Administración al aplicar el valor normal de mercado no puede resultar un exceso de imposición en España al no poder resultar una renta superior a la que efectivamente ha resultado de la operación teniendo en cuenta el conjunto de las entidades que han intervenido en la misma.

Por tanto, dicha valoración debe afectar a todas las partes que intervienen en la operación vinculada, de manera que los ajustes que la Administración deba realizar a una de las partes deben necesariamente realizarse a la otra parte, tienen un carácter bilateral, no siendo posible que solamente tenga carácter unilateral pues de ello derivaría una tributación sobre una renta superior a la efectivamente obtenida en esta operación considerando el conjunto de las entidades que la hayan realizado. La esencia de este principio responde a que si se incrementa en la valoración de la Administración el precio de una operación lo que es ingreso para una parte será gasto para la otra.

Con la futura regulación se mantiene el principio de que la valoración no puede determinar la tributación de una renta superior a la que efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado pero matiza que teniendo en cuenta la parte de esa renta que no se integra en la base imponible por que el régimen de tributación aplicable en ese contribuyente es de estimación objetiva y por otra parte se rompe la bilateralidad al estipular que la diferencia de valor tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas que se manifiesten como consecuencia de la diferencia de valoración. Así en una operación entre socio y sociedad:

- Si el resultado de la valoración es positivo para el socio se considerará participación en los beneficios de la entidad (dividendos) y no es gasto deducible para la entidad.
- Si el resultado es positivo para la sociedad se considera aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la sociedad.

Deducción de gastos

Actualmente los gastos de actividades de Investigación y Desarrollo (I+D) y

los gastos de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas son deducibles si cumplen los siguientes requisitos:

- Que los gastos sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo a la realización de las actividades generadoras del gasto. En los de I+D debe identificarse el proyecto o proyectos a realizar y reconocer el derecho a utilizar los resultados. En los de apoyo a la gestión debe especificarse la naturaleza de los servicios a prestar.
- En el contrato deben constar los criterios de distribución de los gastos soportados.

En la futura regulación los gastos deducibles son con carácter general los realizados en concepto de servicios entre entidades vinculadas; pero se establecen unos requisitos:

- Que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario, lo cual va a ser difícil de probar en ocasiones.
- Se establecen unas pautas para repartir los gastos de servicios o bienes que benefician a varias personas o entidades vinculadas:
 - Si son servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas y no es posible la individualización, se debe repartir en atención a criterios de racionalidad y ello se produce cuando se tenga en cuenta no sólo la naturaleza y circunstancias en que se preste sino los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las entidades vinculadas.
 - Si son gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios entre entidades vinculadas debe:

1. Suscribirse un acuerdo en que se acceda a la propiedad u otro derecho de similares consecuencias económicas sobre lo adquirido, producido o desarrollado por el acuerdo.

2. Tenerse en cuenta que la aportación de cada uno debe tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas a obtener.

3. Contemplar el acuerdo la variación de las circunstancias o entidades participantes estableciendo los ajustes y pagos compensatorios.

Régimen sancionador

La futura regulación establece un régimen sancionador no regulado expresamente hasta el momento.

La base de las infracciones está en la imposición de la nueva obligación de mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente respecto a la valoración de las operaciones vinculadas.

Así, es constitutivo de infracción tributaria el no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación señalada anteriormente. También es infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación no sea declarado en el correspondiente impuesto directo.

Esta infracción es grave y se sancionará:

- Si no procede efectuar correcciones valorativas por la Administración, con una multa pecuniaria fija de 15.000 euros por dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso.
- Si procede efectuar correcciones valorativas por la Administración con un multa pecuniaria proporcional del 15% sobre las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación con un mínimo del doble de la sanción que corresponda si hubiera que efectuar correcciones valorativas.
- Si procede efectuar correcciones valorativas por la Administración sin que se haya producido la infracción señalada y la corrección origina falta de ingresos, obtención indebida de devoluciones o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta si que se produzca falta de ingresos u obtención indebida de devoluciones dichas conductas no constituirán comisión de la infracciones tipificadas por la Ley General Tributaria por la parte de base que hubiera dado lugar a corrección valorativa.

IRPF

Actualmente la normativa de IRPF remite a la de IS pero matiza que cuando una persona física perciba por el ejercicio de actividades profesionales o de trabajo personal una contraprestación de una sociedad en la que más del 50% de los ingresos procedan de actividades profesionales y cuente con medios personales y materiales para el ejercicio de la actividad se entiende que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor de mercado sin que la Administración las pueda corregir.

En la futura regulación desaparece dicha matización, por lo que la Administración puede aumentar la retribución que percibe el socio por su actividad profesional o por trabajo personal, con el consiguiente incremento en la tributación del IRPF.

Impuestos Indirectos

La normativa actual que supone la aplicación de las reglas de formación de la base imponible establecidas para el autoconsumo de bienes y servicios se aplica cuando concurren, conjuntamente, las dos circunstancias siguientes:

- Que exista precio notoriamente inferior al de mercado, por lo que debe existir una diferencia importante y evidente entre el precio convenido y el de mercado.

- Que exista vinculación entre las partes, lo cual se presume cuando:
- Una de las partes sea sujeto pasivo del IS y así lo establezca la Ley del IS.
- Las operaciones sean realizadas por sujetos pasivos y personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- Se trate de operaciones entre el sujeto pasivo y su cónyuge o parientes consanguíneos hasta segundo grado inclusive.

La futura regulación se aplicará siempre que exista vinculación entre las partes.

Establece que la base imponible será el valor normal de mercado, el cual es el que se habría acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Se considerará que existe vinculación cuando:

- Una de las partes sea sujeto pasivo del IS, IRPF o IRNR y lo establezcan las normas correspondientes.
- Las operaciones sean realizadas entre sujetos pasivos y personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- Las operaciones entre el sujeto pasivo y su cónyuge o parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- Las operaciones entre entidades sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, cónyuges o parientes hasta tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- Las operaciones entre una entidad que sea empresario o profesional y sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Para la aplicación de esta regla se exigen dos requisitos simultáneamente:

- Que el destinatario no tenga derecho a la deducción total del IVA.
- Que como consecuencia de la vinculación entre las partes la contraprestación pactada sea notoriamente inferior a las de libre competencia.