

CONFLICTO A LA HORA DE DETERMINAR LA NORMATIVA APLICABLE A LOS SUPUESTOS DE OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA TRAS LA LEY 36/2006, DE 29 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL*

Aitor Orena Domínguez

Doctor en Derecho

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario

Universidad del País Vasco

I. INTRODUCCIÓN

“El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad [iniquidad] de todo sistema tributario” (Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal).

* Este trabajo está realizado en el marco del Proyecto de Investigación SEJ 2005-09257-C03-03: “Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco”.

En agradecimiento a CELESTINO RAMÍREZ ARANCÓN por la sugerencia del tema.

La Directiva 2006/69/CE y la Ley 36/2006 han tenido como consecuencia la modificación del régimen de operaciones vinculadas del IVA. En consecuencia, también ha tenido reflejo a nivel de los Territorios Históricos, surgiendo en determinadas ocasiones la duda sobre si las personas o entidades vinculadas deben ser las establecidas en la normativa estatal o por el contrario en la normativa foral.

II. LA COMUNIDAD EUROPEA CONTRA EL FRAUDE O EVASIÓN FISCAL

La Directiva 2006/69/CE, de 24 de julio, ha modificado la Directiva 77/388/CEE, de 17-5-1977 relativa a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y deroga determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones.

Tal y como establece la mencionada Directiva en su Considerando 3º *“Es conveniente que los Estados miembros tengan la posibilidad de intervenir en la fijación del valor de las entregas, servicios y adquisiciones en circunstancias específicas, debidamente limitadas, con objeto de evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en la utilización de la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales”*. Como consecuencia de la mencionada Directiva 2006/69/CE se ha modificado el art. 79.5 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a operaciones vinculadas.

Debe recordarse que en su día, y al amparo del art. 27, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, se concedieron a determinados

Estados miembros una serie de excepciones para hacer frente a la evasión o al fraude fiscal.

No obstante, ha resultado conveniente a efectos de armonizar dichas medidas y todo sea por hacer frente a la evasión o fraude fiscal, poner a disposición de todos los Estados miembros las soluciones de los mencionados problemas incorporando la normativa correspondiente en dicha Directiva. Tales medidas deberían ser proporcionadas y quedar limitadas a la resolución de problemas concretos. Habida cuenta de que las necesidades varían en función de los Estados miembros, sería apropiado que la incorporación consistiera, exclusivamente, en hacer extensiva a todos los Estados miembros la opción de adoptar las normas en cuestión, siempre y cuando sea necesario.

En el momento actual y fruto de la Directiva 2006\69\CE se modificó la Sexta Directiva del IVA, eliminado parte de las excepciones concedidas en su día, y todo ello se ha traducido a nivel estatal en las medidas adoptadas en la Ley 36/2006.

Así, pues, los Estados miembros no deberían poder acogerse a las excepciones individuales que se les haya concedido mediante determinadas Decisiones del Consejo con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE y que estén cubiertas por las disposiciones de la presente Directiva. Por consiguiente, deberían derogarse expresamente las Decisiones correspondientes. La presente Directiva no afecta a las medidas que apliquen los Estados miembros en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE, ni a las excepciones que se hayan concedido con arreglo al artículo 27, apartado 1, y no hayan sido derogadas mediante la presente Directiva.

En este orden de cosas, la Directiva 2006\69\CE ha modificado la Directiva 77/388/CEE insertando en su art. 4.4 el siguiente párrafo: “*Los Estados miembros que ejerzan la facultad prevista en el párrafo segundo podrán adoptar las medidas necesarias para evitar la evasión o el fraude fiscales mediante la utilización de estas disposiciones*”. Fruto de ello ha insertado en su art. 11, parte A los siguientes párrafos 6 y 7 que han supuesto un nuevo régimen de operaciones vinculadas en el IVA.

III. TERRITORIO COMÚN Y TERRITORIO HISTÓRICO DE GUIPÚZCOA CONTRA EL FRAUDE O EVASIÓN FISCAL

En el ámbito estatal han sido aprobadas diversas disposiciones por las cuales se han introducido modificaciones en la normativa sustantiva del IVA, entre otros. Así, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, introduce cambios importantes en el régimen de las operaciones vinculadas, tanto en el IS como en el IVA.

La reforma del régimen fiscal de operaciones vinculadas constituye una de las principales modificaciones introducidas por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal y tiene como objetivo fundamental adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia.

La mencionada Ley se enmarca en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la AEAT, y analizado en el Consejo de Ministros el 4 de febrero de 2005, y tiene por objeto “*la aprobación de diversas modificaciones*

normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal"¹. Dicha Ley recoge el conjunto de medidas del «Plan de Prevención del Fraude Fiscal» que por su naturaleza requieren de un desarrollo normativo con rango de ley.

El hilo conductor de las medidas recogidas en el mencionado Plan es el de la prevención del fraude fiscal, combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias. La Ley 36/2006, afronta sin embargo, "un conjunto de conductas con importantes efectos en el fraude tributario pero de difícil tipificación o delimitación legislativa, de suerte que su inclusión en el catálogo de infracciones tributarias previsiblemente no siempre conseguiría ser efectivo ni completo, porque se trata esencialmente de ilícitos atípicos, de conductas preparatorias o encubridoras, etc., que son de difícil encaje en el estricto margen del derecho sancionador tributario"².

Como consecuencia de ello, a nivel del Territorio Histórico de Guipúzcoa, se ha dictado el Decreto Foral Norma 1/2007, de 9 de enero, por el que se adapta la normativa tributaria de dicho Territorio Histórico a determinadas disposiciones recogidas en el Real Decreto-

¹ "Con carácter general, la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal no se va caracterizar por ser una Ley del que se deriven directamente grandes modificaciones de la deuda tributaria del contribuyente. Más bien se centra en abrir puertas a una actuación administrativa distinta y al menos pretendidamente más eficaz en la persecución del fraude. Por ello, su influencia en el diálogo continuo del contribuyente con Hacienda es potencialmente muy alta, y sus efectos dependerán del uso efectivo que ésta realice de las nuevas posibilidades y de la prudencia con que las ejerza" (CREMADES SCHULZ, M.: "El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal", en Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez) - 23 de Febrero 2007, VLEX-HG611, pág. 87).

² CAYÓN GALIARDO, A.: "El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque", Revista Técnica Tributaria, n.º 72/2006, págs. 11 y 12.

Ley 10/2006, y en las Leyes 36/2006 y 42/2006 aprobadas en territorio común.

El art. 2 del DFN 1/2007 ha modificado algunos preceptos del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Así, uno de los artículos que ha resultado modificado ha sido el art. 79 “Base Imponible. Reglas especiales”, concretamente su apartado Cinco:

“Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

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 4 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de 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 parejas de hecho, 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.

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

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

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

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

A los efectos de este Decreto Foral, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) *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 su entrega.*

b) *Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades”.*

IV. VALOR NORMAL DE MERCADO

Los aspectos más novedosos son los siguientes:

a) Base imponible

La nueva regulación dispone que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en la operación, se imponga la obligación de valorar al valor normal de mercado las operaciones vinculadas por el propio contribuyente en todo caso, sin tener que esperar a que la Administración compruebe las declaraciones y haya o no una menor tribulación generada por la operación³. Es decir, la base imponible será su valor normal de mercado, mientras que anteriormente, para las operaciones vinculadas, la norma se remitía a la regla especial de valoración de la base imponible para los autoconsumos⁴, siendo aquella el valor de adquisición o coste de producción.

Hasta la entrada en vigor de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, la base imponible en las

³ CREMADES SCHULZ, M.: “El proyecto de ley ...”, cit., pág. 86.

⁴ MARÍN LAMA, C.: “Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”, en *Novedades Fiscales del 2007(2007)*, pág. 93; <http://vlex.com/vid/379584>.

operaciones entre personas o entidades vinculadas debía determinarse, como mínimo y en términos generales, conforme al coste incurrido en la prestación correspondiente por referencia a las reglas establecidas para los autoconsumos de bienes y servicios. Dicha regla era aplicable en todos los casos en los que interviniesen personas o entidades vinculadas que acordasen en sus operaciones precios notoriamente inferiores a los de mercado⁵.

De esta forma, la nueva redacción del apartado cinco del artículo 79 de la Ley del IVA abandona el actual criterio del valor de adquisición o coste de producción, para remitirse al “valor normal de mercado”, al que igualmente se refiere el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, como regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones vinculadas, lo que parece asimilar el tratamiento a efectos de ambos impuestos. No obstante, la aparente asimilación, resulta engañosa y dista mucho de suponer un tratamiento homogéneo en ambos impuestos. Por el contrario, los distintos caminos que siguen ambas legislaciones en el desarrollo posterior del régimen aplicable a dichas operaciones, suscitan múltiples incertidumbres de cara a su futura aplicación⁶.

⁵ GARRIGUEZ ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS: “Prevención del fraude fiscal”, Boletín Fiscal, nº 3/2006; <http://vlex.com/vid/367205>; Id. vLex: VLEX-MF637; CHECA GONZÁLEZ, C.: Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2007, págs. 144 a 152.

⁶ Véase al respecto PÉREZ DE ALGABA CUENCA, M.: “Breves comentarios acerca de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal”, Temas Tributarios de Actualidad, nº 32/2006, págs. 8 a 10.

La novedad consiste en que hasta ahora, las operaciones vinculadas daban lugar a una potestad asignada por la ley a la Administración, permitiendo a ésta sustituir el valor contable de la operación por su valor normal de mercado, siempre que la operación en su conjunto, supusiera una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor de mercado. Sin embargo, tras la nueva redacción, lo concerniente a las operaciones vinculadas pasa a configurarse como una verdadera norma de valoración, de aplicación obligatoria⁷.

b) Concepto de valor de mercado

Hay que tener en cuenta que la Directiva 2006/69/CE, del Consejo, de 24 de julio, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo en materia del IVA, obliga a los Estados miembros a introducir en sus legislaciones la definición de lo que ha de considerarse a efectos de este impuesto como valor de mercado.

De modo que se define el valor normal de mercado como *“aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente”*.

Para aquellos supuestos en los que no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparables, la Ley entiende por valor de mercado:

“a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o

⁷ GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, Quincena Fiscal, nº 9/2006, pág. 21.

bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades”.

Al respecto debe indicarse que se echa en falta una definición por parte de la norma de IVA, acerca de qué debe entenderse por ausencia de bien o servicio “comparable” a estos efectos, dadas las importantes consecuencias que de ello derivan, pues sería dicha ausencia la que permitiría recurrir al valor de compra o coste de producción o prestación como fórmula de valoración de la operación vinculada. Quizás, sobre la base de una interpretación “a contrario sensu” de lo previsto en la letra a) del número 4 del citado artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, el legislador se estaría refiriendo a la ausencia de “un bien o servicio idéntico o de características similares”⁸.

c) Personas o entidades vinculadas

Se amplían los supuestos de personas o entidades vinculadas. A los tres supuestos que ya existían, se añaden dos más:

1) Operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados y partícipes en general.

⁸ PÉREZ DE ALGABA CUENCA, M.: “Breves comentarios acerca ...”, cit., pág. 11.

2) Operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

No obstante, también se modifica el primero de los supuestos en los que se presume la vinculación, ya que a diferencia de lo que ocurría con la redacción anterior⁹ en la que únicamente se tomaba como referencia el que una de las partes fuese sujeto pasivo del IS, la vigente redacción amplía el supuesto a aquellos casos en los que el contribuyente lo sea tanto del IRPF como del IRNR.

d) Requisitos

La aplicación del valor de mercado sólo procede en los siguientes supuestos¹⁰:

“1º. Cuando la contraprestación pactada sea **inferior** a la que correspondería en condiciones de libre competencia, y el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma.

2º. Cuando la contraprestación pactada sea **inferior** al valor normal de mercado, y el empresario profesional que realiza la operación está sujeto a prorrata y dicha operación no genera derecho a la deducción.

3º. Cuando la contraprestación pactada sea **superior** al valor normal de mercado, y el empresario profesional que realiza la operación está sujeto a prorrata y dicha operación sí genera derecho a la deducción”.

En términos generales, esta regla resulta por tanto de aplicación únicamente en aquellos supuestos en los que

⁹ “A estos efectos, se presumirá que existe vinculación: a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto”.

¹⁰ MARÍN LAMA, C.: “Ley de medidas para ...”, cit., pág. 93.

una valoración distinta a la de mercado implique una menor recaudación efectiva para la Hacienda Pública¹¹.

V. SUPUESTOS DE VINCULACIÓN EN EL IVA

Una de las modificaciones introducidas por el apartado Dos del art. 2 del DFN 1/2007, ha consistido en establecer una serie de supuestos en los cuales se presume la existencia de vinculación. Uno de estos supuestos es el recogido en su letra a):

“Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

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”.

En virtud del supuesto recogido en la letra a), la vinculación se considerará siempre que así se deduzca de las normas que regulan el IS, del IRPF o del IRNR, en función de que el sujeto pasivo interviniente lo sea de uno u otro Impuesto.

En este contexto, debe de tenerse en cuenta que uno de los problemas de los Estados con diferentes Autonomías, que a su vez gocen de capacidad legislativa, radica en que dentro del mismo Estado nos encontremos con diferentes ordenamientos.

¹¹ GARRIGUEZ ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS: “Prevención del fraude fiscal”, Boletín Fiscal, nº 3/2006; <http://vlex.com/vid/367205>; Id. vLex: VLEX-MF637

A continuación se analizan cuáles son las personas o entidades vinculadas en el IS, IRPF e IRNR.

VI. PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN EL IS

Normativa guipuzcoana

Según establece el art. 16 de la Norma Foral 7/1996, de julio, del Impuesto sobre Sociedades:

“2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.*
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.*
- c) Una sociedad y los cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.*
- d) Dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.*
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.*
- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.*
- g) Una sociedad y los cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo*

dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.

h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.

i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.

j) Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

m) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100 ó al 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

A efectos del presente apartado se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es el contemplado en la sección 1.^a del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas

anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1.815/1.991, de 20 de diciembre”.

Normativa estatal

El art. 16 del RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, Ley del IS, recoge los mismos supuestos de personas o entidades vinculadas que los previstos por la normativa del IS vigente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, salvo en lo relativo a las parejas de hecho. Mientras que la normativa guipuzcoana asimila las parejas de hecho a los cónyuges de forma expresa, la normativa estatal no recoge a aquéllas.

La normativa guipuzcoana sería la que a continuación se recoge y la normativa estatal sería la misma excepto la parte subrayada:

“c) Una sociedad y los cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.

g) Una sociedad y los cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.

i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, parejas de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social”.

Vemos, pues, que a día de hoy existe una diferencia entre las dos normativas a la hora de calificar los supuestos de personas o entidades vinculadas.

VII. PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN EL IRPF

Tanto la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio como la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, establecen que las operaciones entre personas o entidades vinculadas se valorarán conforme a lo establecido en el IS.

Ninguna de las dos normativas define lo que son personas o entidades vinculadas, pero parece entenderse que se remiten a la correspondiente normativa del IS a la hora de definir las personas o entidades vinculadas.

Art. 61 Norma Foral:

“La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades”.

Art. 41 Ley:

“La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

VIII. PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN EL IRNR

Tanto la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes como el Texto Refundido de la Ley sobre la Renta de No Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, remiten a la normativa del IS a la hora de definir las personas o entidades vinculadas:

Art. 15.2 Norma Foral:

“A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.2 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero”.

Art. 15.2 RDLeg:

“A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto

Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero”.

IX. ¿QUÉ NORMATIVA HA DE TENERSE EN CUENTA A LA HORA DE DETERMINAR LA EXISTENCIA DE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS?

La cuestión radica en si se debe de aplicar la normativa estatal o la foral. Téngase en cuenta de que en función de que se adopte una u otra normativa los condicionantes para que se considere la existencia de vinculación pueden variar. Veamos algunos de los supuestos que pueden ocurrir en la práctica:

a) Personas o entidades vinculadas con domicilio en el Territorio estatal

Aquí no hay margen de duda: la normativa a aplicar será la normativa estatal.

b) Personas o entidades vinculadas con domicilio en el Territorio Histórico de Guipúzcoa

El supuesto de hecho que vamos a analizar es el siguiente: personas o entidades vinculadas que tienen su domicilio en el Territorio Foral de Guipúzcoa, y a la hora de considerar operaciones vinculadas respecto al IVA, como consecuencia de la remisión que realiza el art. 2 del DFN 1/2007 no sepan si tienen que remitirse a la normativa estatal o a la normativa foral, ya que la redacción del

mencionado artículo genera las dudas que a continuación se exponen.

El art. 26 del Concierto Económico (Ley 12/2002, de 23 de mayo), señala que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Diputaciones Forales podrán diferir de la normativa estatal en cuanto a:

- Aprobar modelos de declaración e ingreso propios, que deberán contener los mismos datos que los establecidos por la Administración del Estado.
- Señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Se trata de una autonomía que se encuentra muy limitada, puesto que el contenido de los mismos ha de ser análogo al establecido en la normativa estatal¹², limitada a aspectos adjetivos o formales cuya trascendencia es irrelevante para el contribuyente¹³.

Pues bien, el art. 2 del DFN 1/2007 ha supuesto la adaptación, en cuanto a parte del IVA, a lo previsto por el art. 3 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y no sólo la adaptación sino que lo que ha hecho es copiar lo que establece la Ley 36/2006. De modo la normativa del IVA sería la misma tanto para el Territorio Histórico de Guipúzcoa como para el Estado.

¹² NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: La sujeción al IVA (Operaciones interiores e intracomunitarias), Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 46.

¹³ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "El nuevo Concierto Económico (Y III): La imposición indirecta", en Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco, Financial & Tax Ediciones, Bilbao, 2003, pág. 83.

El problema surge o puede surgir en la posterior remisión que para la consideración de los supuestos de vinculación hace la letra a) del nuevo art. 79.Cinco del IVA (Estatal o Foral), puesto que si nos encontramos aplicando la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, no cabe duda de que la remisión lo será a la normativa del IS, IRPF o IRNR estatal. Si por el contrario la norma que está siendo objeto de aplicación es el DF 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 37/1992, la remisión lo será a la normativa del IS, IRPF o IRNR foral, con lo que partiendo de un mismo impuesto –el IVA- y una única redacción –tal y como se ha señalado anteriormente, en virtud del art. 26 del Concierto, la normativa ha de ser la misma en el Estado y en los Territorios Históricos- vemos que su posible consideración a lo que son supuestos en los que existe vinculación pueden variar, de modo que se rompería la unidad y uniformidad pretendida por el art. 26 del Concierto.

La mencionada desigualdad únicamente puede producirse en cuanto al IS y al IRPF, ya que en cuanto al IRNR no cabe dicha posibilidad al establecer el art. 21 del Concierto una igualdad normativa: “*Uno. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado*”.

Cuando se produce esta situación, es decir, cuando el sujeto pasivo del IS o del IRPF tenga su domicilio social o residencia habitual respectivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, ¿cuál será la norma que a efectos de considerar los supuestos de vinculación ha de tenerse en cuenta?

Si nos atenemos a lo establecido por el art. 26 del Concierto, parecería en principio que la normativa a tener en cuenta tendría que ser la estatal, ya que el punto de referencia son las normas establecidas por el Estado.

Sin embargo, si nos encontramos con que el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal o residencia habitual en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, y por lo tanto siendo de aplicación el DF 102/1992, la normativa a aplicar sería la correspondiente la foral.

No resultaría nada lógico que para determinar la base imponible del IVA se tuviese en cuenta, como consecuencia de la remisión que hace el art. 79.Cinco a) del IVA, la normativa estatal y sin embargo a la hora de determinar la cuota a ingresar o a devolver se aplicase la normativa foral.

La cuestión se antoja nada sencilla, y probablemente sean los Tribunales de Justicia los que tengan que resolverla, salvo que sean la Junta Arbitral, la Comisión Mixta del Concierto Económico o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa las que haciendo uso de sus funciones se adelanten a aquéllos.

c) Personas o entidades vinculadas con domicilio en distintos Territorios Históricos

Hasta ahora hemos tratado los supuestos en los que las personas o entidades vinculadas tenían todas su domicilio en el Estado o en el mismo Territorio Histórico, de modo que la duda que se suscitaba era la de si a efectos de considerar la posible existencia de la vinculación debía de aplicarse la normativa estatal o la foral, y una vez determinada ésta se estaría al concepto o supuestos de operaciones vinculadas que la misma recoge.

No obstante, puede ocurrir que no todas las partes tengan su domicilio en el Estado o en el mismo Territorio.

Sería el supuesto en el que por ejemplo una de las personas o entidades vinculadas tiene su domicilio en el Territorio Histórico de Guipúzcoa y la otra en el Territorio Histórico de Vizcaya o en el de Álava. Son varias las opciones:

- Si partimos de que la normativa a aplicar es la estatal no habría ningún problema.

- Si partimos de que la normativa a aplicar es la foral, nos encontramos con otro problema en cuanto que los Territorios Históricos puede que no contemplen las mismas personas o entidades vinculadas no ya comparadas con el Estado, sino entre los diferentes Territorios.

Pese a que el art. 2.Cuarto. de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco prevé la *“Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco”*, no son pocas las veces en las que se producen diferencias no ya en comparación con la normativa estatal, sino entre la correspondiente a los tres Territorios Históricos.

En los supuestos en los que existan diferencias entre las normativas de los Territorio, habrá que solucionar en primer lugar si la normativa a tener en cuenta es la estatal o la foral, y si se opta por la foral, podría darse el caso de que de soluciones diferentes en las diferentes normativas aplicables. ¿A quién corresponde solucionar este conflicto? ¿A la Junta Arbitral, la Comisión Mixta del Concierto Económico o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa? ¿Y si no le corresponde a ninguno de ellos, a los Tribunales?

d) Personas o entidades vinculadas de las cuales una tiene su domicilio en un Territorio Histórico y la otra u otras en el Estado

El supuesto que se aborda ahora es el siguiente: una de las partes tiene su domicilio en el Estado y la otra en un Territorio Histórico. La parte con domicilio en el Estado aplicará la normativa estatal, pero la parte con domicilio en Territorio Histórico puede que no tenga claro sobre si debe aplicar la normativa estatal o la normativa foral. La problemática resulta, pues, doble:

1. Nos encontramos con un primer problema: no sabemos cuál es la norma a aplicar: si la estatal o la foral. En principio cada una de las partes entenderá que debe aplicarse la normativa que rige en su domicilio, por lo que nos encontramos con un primer problema.

2. Y el segundo problema que se plantea es el de si las posibles normativas aplicables al caso recogen conceptos o supuestos distintos de operaciones vinculadas. Puede que los conceptos o supuestos de operaciones vinculadas que recogen la normativa estatal y la normativa foral sean distintos, de modo que lo que para la normativa estatal puede que sea operación vinculada no lo sea según la normativa foral o viceversa. ¿Cuál es en estos supuestos la normativa que ha de tomarse en consideración para ver si existe o no vinculación?

En principio, el segundo problema se soluciona una vez se resuelva el primero, puesto que una vez determinada la normativa a aplicar, ésta será la que establezca los conceptos o supuestos de operaciones vinculadas.