

Capítulo 4

**Operaciones vinculadas
en el Impuesto sobre
el Valor Añadido**

Contenido

1. Primeras consideraciones sobre el impuesto
2. Requisitos para la vinculación
3. Efectos de las operaciones vinculadas
4. La valoración de las operaciones vinculadas

1. Primeras consideraciones sobre el impuesto

En el estudio que se está realizando de las operaciones vinculadas se han repasado las normas contenidas en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, en la legislación de los impuestos directos, sin embargo, han quedado pendientes las normas aplicables para el impuesto indirecto. En este tema se van a abordar las reglas especiales para el Impuesto sobre el Valor Añadido exclusivamente, ya que para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP) no existe ninguna especialidad cuando se esté ante una operación vinculada.

La primera idea que es necesario adelantar es que el tratamiento de las operaciones vinculadas para el Impuesto sobre el Valor Añadido es diferente a las estudiadas anteriormente. El planteamiento en este impuesto es especial, puesto que se separa de la sintonía que se ha venido comentando, tanto desde la contabilidad como desde la fiscalidad de los impuestos directos.

En este tema se tratarán los **casos específicos** donde se aplican normas de vinculación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta afirmación no es simple o poco importante, ya que no siempre que existan partes vinculadas se aplicarán sus reglas específicas.

Como ya se ha comentado, esta es la idea más importante que se debe entender respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido.



Importante

En el resto de los tributos, siempre que existan partes vinculadas, se aplicarán las normas, mientras que para el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aunque exista vinculación, no se aplicarán las reglas especiales si además no se cumplen unos determinados requisitos.

La **norma general** de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra en el **artículo 78.1 de la Ley**, en el que se afirma que:

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Se deduce por tanto, que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, la valoración de la operación, se calcula generalmente por el importe de la contraprestación. El resto del artículo se dedica a las cantidades o elementos que se consideran integrantes de la contraprestación de la operación y aquellos que no se incluyen en la base imponible.

En conclusión, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido la regla general de la base imponible es que se integra por las cantidades que se entreguen o se cuantifiquen como contraprestación del negocio. Por el principio general del derecho, si no se encuentra una norma específica que modifique aquélla, se tendrá que calcular la operación por el valor que se haya demostrado que sea el pago o contraprestación de la entrega del bien o prestación del servicio correspondiente.

Las normas especiales de la base imponible se encuentran en el **artículo 79 de la LIVA**. Son las siguientes:

- Operaciones cuya contraprestación no consista en dinero.
- Operaciones donde el precio único consista en la entrega de bienes o prestaciones de servicios de diversa naturaleza o transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial.
- Autoconsumo y de transferencia de bienes.
- Autoconsumo de servicios.
- Operación con vinculación entre las partes.
- Transmisiones de bienes del comitente al comisionista, en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio.

- Transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio.
- Prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio.
- Adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiriera los servicios actúe en nombre propio.
- Entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta por aplicación del Régimen especial del oro de inversión.
- Operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas.

Las operaciones vinculadas se encuentran incluidas en esta lista, pero antes de iniciar su estudio se necesita conocer el contenido de la regulación de las reglas especiales.

La primera conclusión que se ha de obtener, es que se aplicará la regla general de que la base imponible está integrada por el precio acordado, o dicho de otra forma, no serán aplicables las reglas especiales, tanto de la vinculación como del resto, porque:

- No se cumplen los requisitos específicos.
- No se pueda encuadrar en ninguna regla especial, ni en la referente a las operaciones vinculadas ni en otras, como el pago total en especie o el autoconsumo.

Por lo tanto, la consecuencia principal de esta afirmación es que no se puede aplicar la valoración de operaciones vinculadas del Impuesto sobre el Valor Añadido para todas aquellas que se hayan visto afectadas por las normas del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, se pueden producir fácilmente situaciones donde se realice la valoración y surtan efectos de las operaciones vinculadas para los impuestos directos, pero para el Impuesto sobre el Valor Añadido se tenga que limitar a la norma general (remisión a la contraprestación).



Caso práctico 4.1

ABRUCENA, S. A. y BACARES, S. A. pertenecen al mismo grupo de sociedades y han realizado una operación de venta de maderas por un precio de 150.000 € cuando el de mercado es de 175.000 €.

Ambas sociedades tienen la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas.

**¿Se aplica la valoración de mercado a la determinación del Impuesto sobre Sociedades?
¿Y a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido? ¿Condiciona la aplicación de un impuesto para el otro?**

SOLUCIÓN

En aplicación de las normas estudiadas en capítulos anteriores, esta operación tiene la consideración de vinculada (por pertenecer al mismo grupo) a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se deberá valorar a precio normal de mercado.

Respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, se deben cumplir los requisitos del 79.5 de la Ley para que sea de aplicación la normativa específica. La deducibilidad del 100% es un dato que excluye a este supuesto en concreto, dentro de las posibles situaciones contempladas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y como no se cumplen los mismos, la regla especial no cabe lugar en este caso. En consecuencia, respecto del Impuesto sobre Sociedades, se valorará por un precio normal de mercado, que será en este de caso de 175.000 €.

Para el Impuesto sobre el Valor Añadido la base imponible está integrada por el importe acordado y satisfecho, es decir, por la contraprestación que había sido de 150.000 €.

No condiciona la aplicación en un impuesto (IS) para el otro (IVA) porque son valoraciones distintas.

Antes de iniciar el estudio de las operaciones vinculadas es importante destacar que existen casos especiales que han sido expuestos anteriormente en el artículo 79 de la LIVA, que tiene una valoración propia de la base imponible. Hay supuestos en los que, aunque no se apliquen las normas de las operaciones vinculadas para el Impuesto sobre el Valor Añadido, no se valorará la base imponible por el precio acordado (valor de la contraprestación), sino

que se tomará el de mercado u otros, según los casos, como son las permutas, autoconsumo de bienes, o de servicios.

Cuando se produzca una operación no genérica o cuando se den algunos de los tipos de especialidades, se recomienda repasar la lista del artículo 79 de la LIVA porque se puede producir alguna norma especial.



Caso práctico 4.2

AGUADULCE, S. A., socio único de la sociedad BALERMA, S. A., realiza una operación comercial de venta de productos agrícolas. Al tratarse de una sociedad que está participada por el vendedor, el precio acordado es de 65.000 €, aunque la misma mercancía la podría vender en 85.000 €.

Después del estudio de la operación, ambas partes reconocen que en este caso no se aplican las normas de operaciones vinculadas contenidas en el artículo 79.5 de la LIVA.

Ante los problemas de tesorería deciden que el pago sea en varios elementos de transporte que según revistas especializadas se calculan en 85.000 €.

Desde el punto de vista del IVA, ¿se aplicarán las normas especiales de operaciones vinculadas?

SOLUCIÓN

En esta operación que no se aplicarán las normas sobre operaciones vinculadas, en base a que no se cumplen los requisitos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA; sin embargo, partiendo de la norma general, la base imponible se calcula por el valor de la contraprestación. Pero en este caso al tratarse de un pago no consistente en dinero se deberá aplicar la regla especial contenida en el artículo 79.1 de la LIVA, donde se afirma que: “Se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes”.

Por lo tanto, ambas operaciones por los elementos transmitidos tendrán como base imponible la cantidad de 85.000 €, independientemente del precio acordado.

El supuesto anterior demuestra que la norma de aplicación del valor normal de mercado no es exclusiva de las operaciones vinculadas y, por lo tanto, no se puede desestimar este valor solamente porque no sea aplicable el artículo 79.5 de la LIVA, ya que se le pueden aplicar supuestos del mismo artículo.

El presente estudio no se dedica al desglose de las reglas especiales de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, motivo por el cual no nos podremos detener en cada una de las diferentes posibilidades. Sin embargo, es innegable que aunque no se lleguen a aplicar las normas de las operaciones vinculadas, existen situaciones donde se aplica el valor normal de mercado o, en su defecto, un valor distinto del acordado.

2. Requisitos para la vinculación

La aplicación de las normas especiales de operaciones vinculadas del LIVA está condicionada a la presencia de dos requisitos:

- Que exista vinculación.
- Que se reproduzcan tres casos específicos donde únicamente se aplicarán esta norma de valoración.

2.1. Las partes vinculadas en Impuesto sobre el Valor Añadido

La regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido se inicia con la definición de los casos donde se considera que existe vinculación, es decir, la **concreción de quiénes son partes vinculadas para este impuesto**.

En el artículo 79.5 de la LIVA se enuncia que:

Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

1. *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.*

2. *En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.*
3. *En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.*
4. *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.*

En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Una interpretación más fácil e intuitiva de la casuística que se enumera en este artículo se fundamenta en dos exigencias:

- **La presencia de que al menos una de las partes sea sujeto pasivo de un impuesto directo:**
 - Impuesto sobre Sociedades.
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - Impuesto sobre la Renta de No residentes.

- **La existencia de relaciones laborales, administrativas, de parentesco o societarias.** En conclusión, habrá vinculación porque la operación se realice entre el sujeto pasivo y:
 - Sus trabajadores.
 - Sus parientes próximos, que son su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
 - Sus Socios, asociados, miembros o partícipes.
 - Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos, para las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal especial.



Caso práctico 4.3

Juan Marchal, administrador único de la entidad FUENTE ABAD, S. L., le compra a esta una vivienda unifamiliar de la última promoción que acaba de terminar en Denia, por un precio de 120.000 €, teniendo en la misma fecha un precio según la información que aparece en la prensa y en carteles de publicidad, de 180.000 €.

Analizar la operación para conocer si existe vinculación desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SOLUCIÓN

Para comprobar la existencia de vinculación hay que verificar los dos requisitos:

1. Presencia de un sujeto pasivo de los impuestos directos.

En este caso, ambos intervinientes cumplen esta condición, ya que Juan Marchal es sujeto pasivo del IRPF, y FUENTE ABAD, S. L., lo es del IS.

2. Existencia de vinculación.

De entre las posibilidades apuntadas por el artículo 79.5 de la LIVA, se encuentran las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo, siendo este el caso que nos ocupa.

En conclusión, en este caso se puede afirmar la existencia de vinculación, aunque para que se apliquen las normas especiales de la base imponible, además debe cumplir el segundo requisito básico, de encontrarse en algunos de los tres supuestos mencionados en el mismo artículo.



Caso práctico 4.4

Luisa Alcolea es una empresaria que tiene un negocio de venta de coches. En el mes de noviembre ha realizado una operación con su suegro, por la cual ha facturado el importe de 15.000 €. Se conoce que el mismo vehículo tiene un precio de venta al público de 30.000 €.

Atendiendo al IVA, ¿existe vinculación?

SOLUCIÓN

Para comprobar la existencia de vinculación hay que verificar los dos requisitos:

- 1. Presencia de un sujeto pasivo. En este caso ambos intervinientes son sujetos pasivos del IRPF, o por lo menos existe seguridad de que una de las partes es empresario.*
- 2. Existencia de vinculación. Entre las posibilidades apuntadas por el artículo 79.5 se encuentra las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.*

Por tanto, en este caso no existe vinculación, puesto que la relación se produce entre el sujeto pasivo (Luisa Alcolea) y otra persona que se encuentra fuera del perímetro de vinculación para el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el suegro es pariente por afinidad.

La confusión se puede producir desde el momento en que se apliquen las normas del Impuesto sobre Sociedades donde en este caso sí que existe vinculación (no existe límite al grado de parentesco), así como desde el punto de vista contable.

En definitiva, la base del Impuesto sobre el Valor Añadido en este caso será la contraprestación, que es de 15.000 €.

2.2. Requisitos exclusivos de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

El primer requisito necesario es la presencia de vinculación entre las partes intervinientes. Una vez que se confirma que son partes vinculadas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a continuación la Ley exige taxativamente que la valoración especial solamente o “únicamente” (que es el término utilizado por la norma) se podrá aplicar en tres supuestos muy concretos. Por lo tanto, si

no se plantean exactamente estas situaciones no se deberá aplicar este artículo 79.5 de la LIVA y por lo tanto se deberá acudir a la norma general del artículo 78 de la LIVA, del valor de la contraprestación, a no ser que se esté en otro caso de operaciones especiales como podría ser, por ejemplo, una permuta.

Los casos específicos que se enumeran en este artículo 79.5 de la LIVA son:

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

- 1. 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.*
- 2. 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.*
- 3. 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.*

Una estructura más simple de estas situaciones nos sitúa en dos escenarios, uno dedicado al destinatario y otro al empresario o profesional que realiza la operación.

A. El destinatario de la operación

Este supuesto encierra dos requisitos que son:

- El destinatario **no pueda deducirse toda la cuota soportada** en la operación.
- El valor acordado es **inferior** al valor de mercado.

En una labor de simplificación en el estudio de estos supuestos, se pueden presentar los casos en los que la norma de vinculación será o no aplicable.

Será aplicable cuando:

- El destinatario no es empresario.
- El destinatario es empresario o profesional pero no actúa como tal.
- El destinatario aplica la regla de la prorrata y la operación se valore a un precio inferior del valor de mercado.

No se aplicará cuando:

- El destinatario sea un empresario que esté actuando como tal y no aplique la regla de la prorrata.
- La operación tenga por contraprestación un valor por un precio superior al de mercado, siendo indiferente si el destinatario es o no empresario o si aplica o no la regla de la prorrata.



Caso práctico 4.5

La empresa **INFORMÁTICA, S. L.**, al llegar a diciembre del año pasado decidió vender a sus diez empleados todo el stock que tenía de portátiles, para cumplir con determinados acuerdos con los proveedores. Los precios finales que pagaron los trabajadores fueron de 600 €/ud., mientras que el precio venta público de estos aparatos al ser de última generación eran de 1.100 €.

Analice la operación para determinar si existe vinculación.

SOLUCIÓN

En este caso se puede concretar como elementos básicos contenidos en la regla del artículo 79.5 de la LIVA:

- 1. La existencia de vinculación, porque hay una relación laboral entre las partes.*
- 2. Las operaciones han sido valoradas a un precio inferior al de mercado.*
- 3. Los destinatarios no tienen el derecho a deducirse las cuotas soportadas en la compra de los portátiles.*

En conclusión, la base imponible del IVA debe considerarse que es el precio normal de mercado, es decir, 1.100 €.



Caso práctico 4.6

La empresa **MOTOR CORRAL, S. A.** vende dos motos valoradas en 18.000 €, a sus dos socios **LUIS LOMA**, que realiza labores de administración y a **MARTA MIELA**, que ejerce labores de comercial y además se encuentra dada de alta como representante comercial de varias casas de motos. El importe de la operación ascendió a 12.500 €.

¿Se deberán aplicar las normas de vinculación del Impuesto sobre el Valor Añadido?

SOLUCIÓN

En este caso se puede concretar dos elementos básicos contenidos en la regla del artículo 79.5 de la LIVA:

- 1. La existencia de vinculación, porque se puede constatar que se realiza la operación entre el sujeto pasivo y sus socios.*
- 2. En el examen de los destinatarios, para comprobar si se producen los casos contenidos en la relación del artículo 79.5 de la LIVA, se debe distinguir que:
 - a. En el caso de LUIS LOMA, al realizar labores de administración, en principio no se puede deducir las cuotas soportadas y el precio acordado es inferior al de libre competencia, en consecuencia, sí se deben aplicar las normas de vinculación.*
 - b. En el caso de MARTA MIELA, al parecer se trata de una profesional que puede llegar a deducirse las cuotas soportadas en su totalidad, por lo que no serían aplicables las normas de vinculación.**

En conclusión la base imponible debe considerarse:

- 1. Para LUIS LOMA, como el valor normal de mercado, es decir, 18.000 €.*
- 2. Para MARTA MIELA, como la contraprestación, es decir, 12.500 €, independientemente de cuales sean las valoraciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades o de la contabilidad.*

B. El empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios

En este caso, se desdoblán las opciones, puesto que desde el punto de vista de quien realiza la operación se pueden presentar dos posibilidades:

- Que la operación **no genere el derecho a la deducción** y la contraprestación pactada sea **inferior** al valor normal de mercado.
- Que la operación **genere el derecho a la deducción** y la contraprestación pactada sea **superior** al valor normal de mercado.

En una labor de simplificación del estudio de este supuesto, se pueden presentar los casos en los que la norma de vinculación:

■ **Será aplicable** cuando:

- Aplicando la regla de la prorrata, la operación se valora por encima del valor de mercado y le da derecho a la deducción de las cuotas.
- Aplicando la regla de la prorrata, la operación se valora por debajo del valor de mercado y no le da derecho a la deducción.

■ **No se aplicará** cuando:

- No aplique la regla de la prorrata.
- Aplicando la regla de la prorrata, la operación se valora por debajo del valor de mercado y le da derecho a la deducción de las cuotas.
- Aplicando la regla de la prorrata, la operación se valora por encima del valor de mercado y no le da derecho a la deducción.



Caso práctico 4.7

La empresa **ALCUDIA, S. A.** se dedica a la actividad de alquiler de inmuebles, teniendo arrendados tanto locales de negocios como viviendas para particulares.

Entre sus clientes se encuentran:

- *La entidad **MARTINETE, S. A.**, que tiene un local alquilado por un valor mensual de 2.200 € cuando el valor normal de mercado es de 1.100 €.*
- *La entidad **HERRERÍA, S. A.**, que tiene una oficina alquilada por un valor mensual de 1.000 € cuando el valor normal de mercado es de 1.500 €.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

Si se analizan las operaciones de la empresa ALCUDIA, S. A., ¿cumplen con los requisitos de vinculación para el IVA?

SOLUCIÓN

En los dos casos apuntados se deben repasar los elementos básicos contenidos en la regla del artículo 79.5 de la LIVA:

1. Se constata la existencia de vinculación, porque tal y como regula la Ley, al menos una de las partes es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este caso, las tres entidades son sujetos pasivos del impuesto.
2. Los destinatarios (arrendatarios), MARTINETE, S. A. y HERRERÍA, S. A. tienen el derecho a deducirse las cuotas soportadas de los alquileres.
3. La empresa que realiza la operación, ALCUDIA, S. A. (arrendador), debe aplicar la regla de la prorrata porque realiza operaciones que dan derecho a deducción y otras que no, de acuerdo con los artículos 102 y siguientes de la LIVA.
4. El precio con la entidad MARTINETE, S. A. es superior al valor normal de mercado.
5. El precio con la entidad HERRERÍA, S. A. es inferior al valor normal de mercado.

En conclusión la base imponible de las operaciones será:

1. Con el cliente MARTINETE, S. A., al cumplir los requisitos del 79.5 de la LIVA, la base imponible será el valor normal de mercado porque se trata de una operación que genera el derecho a la deducción para el arrendador y la contraprestación pactada es superior al valor normal de mercado.
2. Con el cliente HERRERÍA, S. A., al no cumplirse la casuística del artículo 79.5 de la LIVA, la base imponible será la contraprestación, porque aunque la operación otorga el derecho a la deducción, el precio pactado es inferior al valor normal de mercado.

3. Efectos de las operaciones vinculadas

En relación con el efecto que tiene la consideración de este tipo de operaciones en el artículo 79.5 de la LIVA, se enuncia que:

Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

Siempre que se cumplan los dos requisitos de la vinculación (la existencia de vinculación y la presencia de alguno de los supuestos ya estudiados), se aplicará a la base imponible el valor normal de mercado.

En consecuencia, la base imponible será diferente del precio acordado, es decir, tanto de la contraprestación como de los importes reflejados en la factura.

Este punto es de gran importancia para el receptor de la factura, puesto que solo podrá ejercer el derecho a la deducción por las cuotas soportadas de la operación, por las que se reflejen en el documento justificativo a tenor del artículo 97 y siguientes de la LIVA. La valoración posterior, aunque se encontrara contabilizada, no otorgará el derecho correspondiente hasta que no se proceda a la rectificación de la factura, según los requisitos exigidos por las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de la modificación de factura y de la repercusión en el impuesto, y fuera registrada en el libro exigido fiscalmente según el artículo 99 de la LIVA.



Caso práctico 4.8

HUERTA, S. A., sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicando un porcentaje de prorata del 40%, realiza dos operaciones de la misma cantidad de mercancía, siendo el precio que consta en factura de 250.000 € para RAMAL, S. A. (de la que tiene la totalidad de las acciones de HUERTA, S. A.) y de 150.000 € para la entidad TRANSI, S. A., empresa sin ninguna vinculación. Estas operaciones generan derecho a la deducción, según la normativa correspondiente.

Determine los efectos que se desprenden de esta operación, atendiendo a las normas de vinculación en el IVA.

SOLUCIÓN

Para la comprobación de la aplicación de la regla especial de las operaciones vinculadas en primer lugar se debe constatar la existencia de vinculación a tenor del artículo 79.5 de la LIVA.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

En relación con TRANSI, S. A. no hay presencia de vinculación.

En relación con RAMAL, S. A. se debe comprobar la presencia de los requisitos:

- 1. Existencia de vinculación: en el artículo 79.5.e) de la LIVA se incluyen las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.*
- 2. Para el reconocimiento de alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA, se deben comprobar las características de este supuesto:*
 - a. La empresa que realiza la operación, HUERTA, S. A., aplica la regla de la prorrata.*
 - b. Esta operación da derecho a deducción, según se menciona expresamente en el enunciado del supuesto.*
 - c. El precio acordado es superior al valor normal de mercado.*

La conclusión es que las circunstancias expuestas coinciden con uno los supuestos mencionados en la normativa de la LIVA, por lo que la base imponible de la operación que deberá declarar la entidad HUERTA S. A., será el valor normal de mercado, es decir 150.000 €. El nuevo valor será el importe por el cual se incluirá en las declaraciones correspondientes y en los libros registros.

Para la empresa HUERTA, S. A., que ha recibido la mercancía y ha soportado las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido, solamente podrá deducirse las que consten en factura, a pesar de que llegara a contabilizarlas correctamente en sus libros de facturas recibidas.

4. La valoración de las operaciones vinculadas

La valoración de las operaciones vinculadas tiene su regulación en el artículo 79.5 de la LIVA. Es importante estructurar el contenido de este apartado donde se detallan:

- El concepto de valor normal de mercado.
- Los métodos de valoración.

Este artículo destina su último párrafo a establecer la supletoriedad de la normativa contenida en los artículos de la LIS:

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Aunque se trate de una referencia a los efectos exclusivos de la valoración o de sus métodos, esta mención ciertamente puede llegar a generar más dudas que aclaraciones, puesto que, aunque se aplique el valor normal de mercado en el Impuesto sobre Sociedades, se ha estudiado que no será así para el Impuesto sobre el Valor Añadido. De todas formas queda hecha esa remisión para aquellas lagunas de aplicabilidad del cálculo de estas normas.

4.1. El concepto de valor normal de mercado

Para el Impuesto sobre el Valor Añadido, se define el concepto de “valor normal de mercado”, y como expresamente se menciona en este artículo, es “A los efectos de esta Ley”, es decir, que la siguiente definición será trasladable a los otros impuestos. Esta afirmación termina por completar la especialidad que supone las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.



Definición

Valor de mercado

Atendiendo a la Ley de IVA, el valor de mercado es 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.

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

- 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.
- Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido establece dos métodos que tienen la consideración de jerarquía:

- En primer lugar, se encuentra la comparabilidad con operaciones equiparables, y aquí tendría sentido la remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- En segundo lugar, a falta de operaciones comparables habría que recurrir como mínimo al valor de adquisición o coste de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.



Caso práctico 4.9

AUTO UTRERAS, S. L., que se dedica al reciclaje profesional y a la preparación de carnés de automóviles y motocicletas, y su socio único **TRANSPORTES UTRERAS, S. A.**, que tiene como actividad el transporte por carretera, acuerdan que la preparación de los conductores se acoja a los requisitos especiales impartidos como formación profesional y tenga un precio final de 1.200 €.

Según los precios que tiene ofrecidos la autoescuela a otros alumnos independientes, la operación tendría un valor de 4.200 €.

Analice la operación realizada entre ambas sociedades.

SOLUCIÓN

La fiscalidad al considerar esta operación comercial como vinculada se calcula a valor normal de mercado, siendo las consecuencias las siguientes:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

1. Respecto de Impuesto sobre Sociedades, el ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado.
2. Respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido se deben comprobar las características de este supuesto:
 - a. Existe vinculación entre las empresas.
 - b. La empresa que realiza la operación, AUTO UTRERAS, S. L., aplica la regla de la prorata, puesto que realiza operaciones que están exentas (reciclaje profesional) y otras no (resto de servicios).
 - c. Esta operación de reciclaje profesional de los conductores de la entidad del socio TRANSPORTES UTRERA, S. A., no da derecho a deducción puesto que se encuentra exenta.
 - d. El precio acordado es inferior al valor normal de mercado ($1.200 < 4.200$).

En consecuencia, se debe aplicar las normas especiales y la base imponible será el valor normal de mercado, 4.200 €, ya que este caso sí tiene operaciones comparables al tener precios fácilmente comprobables por las mismas operaciones.



Caso práctico 4.10

FONTE EDITORIAL, S. L., que tiene como actividad academia de enseñanza, formación y reciclaje profesional, y su socio único **MACAEL INVERSIONES, S. A.**, que tiene como actividad asesoría, acuerdan la impartición de clases de meditación y concentración, con un precio final de 2.000 €.

Esta academia no ofrece este idioma al resto de alumnos y no puede ser equiparable al resto de clases que ofrece.

A tenor de los datos contables se puede llegar a conocer que el coste de las clases generales es de 3.500 €.

Analice la operación realizada entre ambas sociedades.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

La fiscalidad al considerar esta operación comercial como vinculada se calcula a valor normal de mercado siendo las consecuencias siguientes:

- 1. Respecto de Impuesto sobre Sociedades el ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, aunque en este caso se podría obtener recurriendo al coste incrementado en el margen normal.*
- 2. Respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido se deben de comprobar las características de este supuesto:*
 - a. Existe vinculación entre las empresas.*
 - b. La empresa que realiza la operación aplica la regla de la prorata, puesto que realiza operaciones que están exentas (operaciones de enseñanza, formación y reciclaje profesional) y otras no (clases de meditación y concentración).*
 - c. Esta operación (clases de meditación y concentración) no da derecho a deducción, puesto que se encuentra exenta.*
 - d. El precio acordado no encuentra una operación equiparable.*
 - e. Al tratarse de una prestación de servicios se recurre al método secundario en el que se toma como valor, como mínimo, el coste de las prestaciones de servicios.*

En este caso, nos encontraríamos con:

- a. El precio de la contraprestación.*
- b. El valor normal de mercado para el Impuesto sobre Sociedades que sería calculado en base al coste incrementado.*
- c. El valor normal de mercado para el Impuesto sobre el Valor Añadido que sería calculado en base a la totalidad de los costes de estos servicios.*