

SEPARATA ESPECIAL SOBRE OPERACIONES VINCULADAS

Con fecha 18 de noviembre se ha publicado el Real Decreto que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y desarrolla los aspectos relativos a la determinación del valor de mercado, aspectos procedimentales, así como las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Con la publicación del mismo, culmina un periodo de casi dos años desde la publicación en noviembre de 2006 de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal por la que se modificó el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades obligando a partir de su entrada en vigor, el uno de diciembre de 2006, a que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoraran por el valor normal de mercado, de manera imperativa.

Como se recordará, la Ley dejaba la concreción de las obligaciones documentales a una futura reglamentación, que por fin, dos años después ha visto la luz y ha venido a añadir nuevas obligaciones administrativas, pero con una clara trascendencia fiscal para las empresas, con independencia de su tamaño y ámbito de actuación ya que da igual que sea la mayor de las multinacionales o que simplemente sea una pequeña empresa familiar, si bien es cierto que las obligaciones de documentación para las Pymes resultan simplificadas.

La Administración Tributaria ha adquirido bases de datos a otras Administraciones, ha formado equipos de inspección especializados y está elaborando planes específicos de inspección de precios de transferencia..

Finalmente, deseamos remarcar que las obligaciones de información fiscal no son forzosamente idénticas a las que el PGC en su norma 15ª de elaboración de las cuentas anuales obliga, lo cual quiere decir que han de elaborarse las dos: la fiscal y la contable.

A. Las operaciones vinculadas a partir de 1 de diciembre de 2006. Un cambio sustancial en su regulación

Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la modificación del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, las operaciones entre partes vinculadas deberán valorarse a valor de

mercado (principio de libre competencia) y nace un cambio sustancial en la regulación de las mismas. En resumen:

- Régimen aplicable para los ejercicios iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006.
- Introducción del precio de libre competencia a operaciones internas e internacionales.
- Intento de equiparación entre valor de mercado (concepto fiscal) y valor razonable (concepto contable)
- Se adoptan básicamente los criterios interpretativos de la OCDE. Ello ha comportado que lo que inicialmente estaba diseñado para las operaciones de empresas multinacionales haya devenido en una obligación hasta para la Pyme con operaciones puramente locales, argumentándose por parte de nuestra Administración que no pueden discriminarse las empresas extranjeras frente a las españolas.
- Se traslada la carga de la prueba al contribuyente.
- Nacen nuevas obligaciones de documentación.
- Se introduce un régimen sancionador específico.
- Aparece el ajuste secundario, que en la práctica significará un régimen sancionador adicional y disuasorio de apartarse de la norma.
- Nuevo régimen aplicable a los acuerdos previos de valoración.
- Procedimiento de comprobación del valor de mercado. La Administración 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 que no hubieran sido valoradas por dicho valor con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.
La valoración administrativa no determinará la tributación por el Impuesto sobre Sociedades ni en su caso, por el I.R.P.F. o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas y/o entidades que las hubieran realizado. Pero el ajuste secundario rompe con esta intención: si se produce el ajuste secundario se producirá una mayor tributación incluso sobre rentas ficticias que no admiten prueba en contrario.
- Regulación de los precios amistosos para establecer convenios entre administraciones fiscales de otros países y coordinarlos con los convenios para evitar la doble imposición.
- Obligaciones de documentación para operaciones con paraísos fiscales.

B. Entidades, personas y empresas vinculadas

A efectos fiscales se entenderá que existe vinculación en las operaciones realizadas entre:

- a) Una entidad y sus socios y partícipes (tanto personas físicas como jurídicas).

- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, con consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo (según el artº 42 de Código de Comercio existe un Grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.....).
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) 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 de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios o partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores cotizados. La mención a los administradores incluye a los de hecho y a los de derecho.

C. Determinación de valor normal de mercado

Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos basados en la transacción:

- A. Método del **precio libre comparable**.
- B. Método del **coste incrementado**.
- C. Método del **precio de reventa**.

Alternativamente y cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos basados en el beneficio:

- a) Método de la **distribución del resultado**.
- b) Método del **margen neto del conjunto de operaciones**.

Los cinco métodos se desarrollan en el texto del artículo 16 del TRLIS.

D. Desarrollo reglamentario

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en lo que atañe a las operaciones vinculadas desarrolla los siguientes aspectos:

1. Determinación del valor normal de mercado.
2. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes sucritos entre personas o entidades vinculadas.
3. Obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.
4. Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.
5. Ajuste secundario.
6. Obligaciones de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

Se desarrollan reglamentariamente, a su vez, los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas.

D.1. Determinación del valor normal de mercado

A los efectos de determinar el valor normal de mercado, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Se tendrán en cuenta las siguientes circunstancias:

- Las pautas para el análisis de la comparabilidad.
- Las funciones realizadas por cada parte.
- Los riesgos asumidos por cada parte.
- Los activos utilizados por cada parte.
- Los términos contractuales.
- Las características del mercado.
- Las estrategias comerciales.

Sociedades de profesionales. Valor normal de mercado en las prestaciones de servicios de los socios profesionales personas físicas a una entidad vinculada. Precisión reglamentaria

En los casos enunciados se considerará que el valor normal de mercado coincide con el valor convenido cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la entidad sea de reducida dimensión, más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales y el resultado del ejercicio antes de las retribuciones a los socios-profesionales sea positivo.

- b) Que la cuantía de las retribuciones a la totalidad de los socios-profesionales no sea inferior al 85 por 100 del resultado previo a sus retribuciones.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumpla con determinadas condiciones.

D.2. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas

Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios (por ejemplo compartir una central de compras) suscritos por el obligado tributario deberán incluir, entre otra información, la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados, etc.

D.3. Obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas

Se deberá aportar a requerimiento de la Administración Tributaria la documentación establecida. Adicionalmente ésta, podrá solicitar la documentación adicional que se considere necesaria.

Entrada en vigor

En general: el día siguiente de su publicación en el BOE, o sea el 19 de noviembre de 2008.

Obligaciones de documentación: exigibles a partir de los tres meses de su publicación, es decir, el 20 de febrero de 2009.

Régimen sancionador de las obligaciones de documentación: cuando sea exigible la documentación.

Ha existido un periodo “transitorio” de dos años en cuanto a la obligación de documentación de las operaciones vinculadas pero no en cuanto a la carga de la prueba que desde 2007 corre a cargo del contribuyente ya que deberá justificar los precios de transferencia (porque se paga este alquiler y no otro, porque se aplica este tipo de interés al préstamo del socio a la sociedad y no otro, porque el accionista principal percibe este sueldo, etc., etc., etc.)

Contenido de la Documentación. La Documentación que la Agencia Tributaria podrá exigir es la siguiente:

D.3.1. Información correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario (Master File)

Los apartados que a continuación se relacionan se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier entidad del grupo.

Cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida para otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

Empresas de reducida dimensión. NO será obligatoria la información señalada correspondiente al grupo, cuando el conjunto de operaciones del mismo no supere los 8 millones de euros de cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior (condición para la consideración de Pyme).

Empresas que no sean de reducida dimensión o que pertenezcan a un grupo con cifra de negocios total superior a 8 millones de euros

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante de la misma.
- b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten directa o indirectamente al obligado tributario.
- c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten al obligado tributario.
- d) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo, en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios del periodo impositivo o de liquidación anterior.
- e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles, en cuanto afecten directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- f) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- h) Relación de los acuerdos previos de valoración, o procedimientos amistosos celebrados o en curso, relativos a las entidades del grupo cuando afecten directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

D.3.2. Información correspondiente al propio obligado tributario (Specific File)

Al igual que en la información a elaborar correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, la información se referirá al periodo impositivo o de liquidación en que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida para otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con los que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el Reglamento.
- c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalos de valores derivados del mismo.
- d) Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes, en su caso.
- e) Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

D.3.2.1. Información cuando el obligado tributario es una empresa de reducida dimensión o una persona física

D.3.2.1.1. Operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF en régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios. Deberán cumplimentar los apartados **a)**, **b)**, **c)** y **e)** anteriores.

D.3.2.1.2. Venta de participaciones. Cuando una de las partes que intervenga sea una Pyme o una persona física y la operación vinculada consista en la transmisión de negocios, valores o participaciones que no coticen en bolsa deberá cumplir con la información de los puntos **a)** y **e)** anteriores así como las magnitudes, porcentajes, ratios y tipos de interés

aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

D.3.2.1.3. Transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles. Deberán cumplimentar los apartados **a)**, **c)** y **e)** anteriores.

D.3.2.1.4. Prestaciones de servicios de profesionales. Las previstas en el apartado **a)**, así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos para la valoración de los servicios de profesionales prestados a su propia sociedad y que cumpla con la condición de Pyme.

D.3.2.1.5. Resto de los casos (intereses, salarios, royalties, alquileres, etc.). Cuando una de las partes intervinientes sea una Pyme o una persona física, deberá cumplir con la información de las letra **a)** y **e)**, así como con la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

D.3.3. No exigencia de la documentación (ni la correspondiente al grupo ni la del obligado tributario)

No será exigible la documentación en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

- a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.
- b) A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas “UTEs”.
- c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

D.4. Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

Se establece el procedimiento administrativo en cuanto a las actas de la inspección, tasación pericial contradictoria, etc.

D.5. Ajuste secundario

La Ley establece que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

Dicho ajuste se trata de una norma antisimulación sustentada en una presunción que no admite prueba en contrario (iures et de iure), si bien en el Reglamento se ha abierto un resquicio cuando se acredite una causa diferente a

las que se establecen legalmente, lo que parece una mutación a una presunción que puede admitir prueba en contrario (iuris tantum).

En particular y ya recogidos los supuestos en el propio Reglamento se concreta en los supuestos siguientes:

a) Diferencia a favor del socio o partícipe

Por la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad: retribución fondos propios para la entidad y participación en beneficios para el socio.

La parte de la diferencia que no corresponda con el porcentaje de participación: para la entidad será retribución de los fondos propios y para el socio o partícipe, de utilidad percibida por su condición de socio o partícipe.

b) Diferencia a favor de la entidad

Por la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad: para la entidad tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios y para el socio significará un aumento del valor de adquisición.

La parte de la diferencia que no corresponda con el porcentaje de participación: para la entidad será renta y para el socio o partícipe, tendrá la consideración de liberalidad.

D.6. Obligaciones de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

Se precisa la información que deberán aportar quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

E. Régimen sancionador

El régimen sancionador es específico y basado en la ausencia, falsedad o inexactitud de la documentación

Resulta, pues, determinante el cumplimiento exacto de las obligaciones de documentación pues si se cumple a rajatabla no habrá sanción ni aún cuando proceda rectificación de los precios de transferencia.

En la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal se establecieron dos tipos de infracciones:

- La no aportación o aportación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la documentación establecida por vía reglamentaria y requerida por la Administración Tributaria.

- Que el valor nominal de mercado que se derive de la documentación prevista en la Ley citada y en su Reglamento (el ahora aprobado) no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las sanciones específicas son compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria por la no atención a los requerimientos realizados.

Ambas infracciones se considerarán graves y se sancionarán, de manera resumida, según el cuadro adjunto:

Si la compañía dispone de documentación de precios de transferencia	Sin ajuste	No hay infracción/sanción
	Con ajuste	No hay infracción/sanción
Ausencia de documentación o información incompleta, inexacta o falsa	Sin ajuste	Hay infracción: sanción de 1.500 € por cada dato o 15.000 € por conjunto de datos omitidos
	Con ajuste	Hay infracción, con sanción del 15 por 100 del ajuste con un mínimo de 3.000 € por dato o 30.000 € por conjunto de datos omitidos.

En cuanto al concepto de dato o conjunto de datos, nos remitimos al siguiente cuadro resumen:

DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE AL GRUPO "MASTER FILE"		
Apartado	Dato	Conjunto de datos
a)		x
b)	x	
c)		x
d)		x
e)	x	
f)		x
g)	x	
h)	x	
i)		x

DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE AL OBLIGADO TRIBUTARIO "SPECIFIC FILE"		
Apartado	Dato	Conjunto de datos
a)	x	
b)		x
c)		x
d)		x
e)		x

También se clarifica la base de la retención o ingreso a cuenta cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario, que será la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido.

F. Valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a su realización

El artículo 16.7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades establece que pueda solicitarse a la Administración que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a su realización.

El Reglamento aprobado, desarrolla convenientemente esta posibilidad.