

OPERACIONES VINCULADAS en el Impuesto sobre Sociedades. Obligaciones de documentación.

La regulación actual de estas operaciones se encuentra en la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, que modifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y el R.D. 1793/2008 de 18 de noviembre que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), en el R.D. L. 6/2010 de Medidas para el Impulso de la Recuperación Económica y en el R.D. 897/2010 por el que se modifica el R.I.S. en materia de obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

El primer punto que hay que dejar claro es que **en la legislación española no existe una definición del concepto de operaciones vinculadas**, solamente se limita a señalar, en la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, los supuestos de vinculación y el régimen jurídico aplicable.

En ausencia de un concepto legal, se pueden definir las operaciones vinculadas como las **operaciones realizadas entre partes no independientes y que, por tanto, son susceptibles de ser convenidas a precios diferentes de los de mercado**. La consecuencia puede ser que los beneficios o pérdidas de las sociedades no independientes se sitúen no en la sociedad en que realmente deban estar, sino en la que por circunstancias puramente fiscales interese al contribuyente que estén. Por este motivo **el fundamento de este régimen excepcional de valoración es puramente antielusivo**.

La definición del **valor de mercado** la encontramos en la Ley 16/2007, que dando nueva redacción al Art. 16 de la LIS, lo define como aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

La actual regulación de los precios de las operaciones vinculadas en España, busca la adaptación al contexto internacional: **el contribuyente debe valorar sus operaciones con sociedades vinculadas de acuerdo a su valor de mercado, y debe ser él mismo quien pruebe documentalmente que la valoración que ha efectuado es de mercado**. Desde el ejercicio 2007 se ha invertido la carga de la prueba: es el contribuyente quien debe probar los precios aplicados en sus operaciones vinculadas.

SUPUESTOS DE VINCULACIÓN (LIS ART. 16.3)

El perímetro de vinculación viene regulado en función de los siguientes parámetros:

- Relación socio – sociedad
- Relación administrador – sociedad
- Relación de grupo empresarial
- Establecimientos permanentes
- Grupo de sociedades cooperativas

Partiendo de esta estructura la LIS regula los siguientes supuestos de vinculación:

- a. Una entidad y sus socios o partícipes.
- 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, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d. Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

- 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 % del capital social o de los fondos propios.
- i. Dos entidades en las cuales los mismos socios 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 % del capital social o de los fondos propios.
- j. Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k. Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l. Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 %, o al 1 % si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Se considera que existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

DOCUMENTACION DE OPERACIONES VINCULADAS:

Vamos a realizar un repaso esquemático por los principales puntos que deben tenerse en consideración al tratar las operaciones vinculadas:

1. EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD:

- Para la aplicación de cualquiera de los métodos de valoración que prevé el Art. 16.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades siempre hay que realizar un análisis de comparabilidad: comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes. El análisis de comparabilidad determina el método de valoración que ha de ser utilizado, la Ley establece los siguientes:
 1. Método del precio libre comparable: se compara el precio del bien o servicio en una operación vinculada con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables. Cuando se puedan encontrar operaciones no vinculadas comparables, este método es preferible a los demás.
 2. Método del coste incrementado: se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen

que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. Este método está especialmente indicado para operaciones con productos semi-terminados o prestaciones de servicios.

3. Método del precio de reventa: se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. Este método está especialmente indicado para operaciones de comercialización.

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 para determinar el valor de mercado de la operación:

1. Método de la distribución del resultado: se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Se apoya en previsiones y tiene como ventajas: la flexibilidad y el menor riesgo de trasladar beneficios irreales al analizarse las dos partes de la operación.
 2. Método del margen neto del conjunto de operaciones: se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. Su aplicación es similar a los métodos del coste incrementado y precio de reventa.
- En función de su importancia deberán tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:
 - Características de los bienes o servicios: analizar las diferencias.
 - Riesgos y funciones que asumen las partes: examen de los términos contractuales.
 - Mercados en los que se realiza la operación: localización geográfica, dimensión, poder de compra, disponibilidad, comercialización...
 - Otras relevantes como las estrategias comerciales.
 - Es posible que el análisis de comparabilidad pueda tener en cuenta un conjunto de operaciones cuando estén ligadas entre sí.
 - Se entenderá que dos operaciones son comparables cuando entre ellas no existan diferencias significativas en las circunstancias que se han comentado, o cuando existan diferencias pero puedan eliminarse haciendo las correspondientes correcciones.
 - El análisis de comparabilidad forma parte de la documentación que los sujetos pasivos han de conservar en relación con las operaciones vinculadas.

2. REQUISITOS DEL ACUERDO DE REPARTO DE COSTES EN OPERACIONES VINCULADAS:

- El Art. 16.6 de la LIS condiciona la deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios entre partes vinculadas al cumplimiento de 3 requisitos:
 1. acceso mediante la operación a la propiedad u otro derecho,
 2. la aportación de cada persona o entidad debe estar acorde con las ventajas que obtiene del acuerdo y
 3. que el acuerdo contemple los cambios que se puedan producir en las partes que intervienen o en las circunstancias que concurren.
- En el RIS se recogen los requisitos que debe incluir el acuerdo: la identificación de las personas o entidades participantes, ámbito de actividades o proyectos del acuerdo, duración, forma de cálculo del reparto de beneficios y aportaciones, etc.

3. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS:

- La exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- Se puede exigir la obligación de mantener y poner a disposición de la Administración esta documentación a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación. La Administración podrá exigir la documentación de las operaciones vinculadas realizadas a partir del 18 de febrero de 2009 y desde que finalice el plazo de declaración y liquidación de cada entidad. Es decir para el ejercicio 2009, en los casos de ejercicio fiscal coincidente con el año natural, la documentación tendrá que estar disponible a partir del mismo 25 de julio de 2010. La Administración podrá solicitar la documentación o información adicional que considere necesaria.
- La documentación exigible debe estar en consonancia con la complejidad y el volumen de las operaciones:
 1. Relativa al grupo: entendiéndose por tal el del artículo 42 del Código de Comercio y el constituido por una entidad, residente o no, y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en nuestro país.
 2. La propia del obligado tributario.
- No será exigible la documentación en relación con las operaciones vinculadas siguientes:
 - La correspondiente a operaciones vinculadas entre sociedades pertenecientes a un grupo de consolidación fiscal.
 - Las realizadas por AIE y UTEs con sus miembros
 - Las realizadas en el ámbito de OPV y OPAS.
 - La del grupo cuando éste tenga una cifra de negocios que no supere los 8 millones de euros en el año anterior, en cuyo caso la obligación de documentación es limitada y específica.

En este punto el R.D. 897/2010 por el que se modifica el R.I.S. en materia de obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas ha establecido la exoneración de documentar las siguientes operaciones:

- las que realicen la personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo sea inferior a 8 millones de euros (para ejercicios iniciados a partir del 01.01.2011, la cifra será de 10 millones de euros), siempre que el total de operaciones vinculadas en dicho periodo sea menor o igual a 100.000 € de valor de mercado. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.
- Las realizadas por AIE y UTEs con sus miembros o con otras entidades del mismo grupo de consolidación fiscal.
- Las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección (S.I.P.) aprobado por el Banco de España
- Las realizadas con la misma persona o entidad, cuya contraprestación global sea menor o igual a 250.000 euros de valor de mercado.

No se aplica la exoneración de documentación a las operaciones realizadas con paraísos fiscales, estimación objetiva, transmisión de inmuebles, transmisión de acciones no cotizadas, ni transmisión de intangibles. A este respecto, se aclara que para el cómputo de los 250.000 euros se excluyen las operaciones especiales mencionadas.

También se aclara que el límite, como no podía ser de otra manera, se refiere a la contraprestación de las operaciones, esto es, por ejemplo, que en caso de préstamo se refiere al importe de los intereses y, en el de un alquiler, a la cuantía anual del mismo, y no al importe del préstamo o al valor del inmueble, respectivamente.

Como hemos dicho, a la excepción de la obligación de documentación anterior (límite 250.000 euros) se establecen cuatro excepciones (no afectadas por el límite de 100.000 euros del artículo 16.2 del texto refundido y el 18.3 del Reglamento):

- Operaciones con personas o entidades radicadas en paraísos fiscales, salvo que estén en territorio UE y se acredite motivo económico válido
- Operaciones entre socios que determinen el rendimiento neto de sus actividades en módulos y sociedades en las que participen, ellos o sus familiares, en al menos un 25%, siempre que se realicen en el desarrollo de la actividad económica.
- Las operaciones consistentes en transmisión de negocios o participaciones en sociedades que no cotizan.
- La transmisión de inmuebles o de activos que se consideren intangibles con criterios contables.

En cuanto a los socios de sociedades con actividad profesional, se introduce una precisión: si han optado por la aplicación de la norma especial de seguridad prevista para ellos en el artículo 16.6 del Reglamento, aunque puedan quedar eximidos de la obligación de documentar esas operaciones, para hacer valer el valor dado por las partes, deberán probar el efectivo cumplimiento de los requisitos de la norma especial.

En cuanto a las obligaciones de documentación previstas para los grupos, entendemos que se ven afectadas por el límite que ahora se introduce. Si no existe obligación de documentar las operaciones entre empresas del grupo por la excepción de los 250.000 euros, no existirá la obligación de elaborar y conservar la documentación del grupo, al haberse ubicado la excepción dentro del artículo 18 que se refiere a las obligaciones de documentación en general, tanto del grupo como del obligado tributario.

- Obligaciones de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario:
 - Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa.
 - Identificación de las entidades del grupo que realizan operaciones vinculadas (dato).
 - Descripción general de las operaciones entre entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario.
 - Descripción de funciones y riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten al obligado tributario.
 - Relación de titularidad de los intangibles, patentes, marcas, nombres comerciales... del grupo que afecten a las operaciones del obligado tributario (dato).
 - Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia.
 - Relación de acuerdos de reparto de costes y de contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo.
 - Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos.
 - Memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.
 - La documentación no señalada con (dato) se considera un conjunto de datos a efectos del régimen sancionador establecido en el Art. 16.10.1º del Texto Refundido.
- Si para un ejercicio posterior es válida la documentación de uno anterior, o se puede adaptar, no es preciso elaborar de nuevo la documentación.
- La información sobre operaciones vinculadas deberá ponerse de manifiesto en la declaración anual del Impuesto sobre Sociedades.
- Las obligaciones de documentación del obligado tributario se pueden resumir en el cuadro adjunto.

4. REGIMEN SANCIONADOR:

Es importante recordar que constituye infracción tributaria grave no aportar o aportar de manera inexacta la documentación exigida, y que la sanción, en caso de que no proceda corrección valorativa, pero no se aporte correctamente la documentación, se cuantificará multiplicando por 1.500 euros cada dato y por 15.000 euros cada conjunto de datos omitido, inexacto o falso.

Si la Administración tributaria realiza alguna corrección de valor por las operaciones realizadas se aplicara una multa proporcional del 15% sobre el importe de las correcciones valorativas de cada operación con un mínimo del doble de la sanción de las anteriores de cuantía fija.

5. NORMA ESPECIAL PARA PRESTACIONES DE SERVICIOS POR SOCIO PROFESIONAL PERSONA FÍSICA A SOCIEDAD VINCULADA:

- Se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en las sociedades que cumplan los siguientes requisitos:
 - Debe tratarse de una entidad de reducida dimensión.
 - Más del 75% de los ingresos del ejercicio de la entidad procederán del desarrollo de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados.
 - El resultado del ejercicio sin deducir las retribuciones de todos los socios profesionales por sus servicios ha de ser positivo.

- El sumatorio de todas las retribuciones de todos los socios ha de ser al menos el 85% del resultado positivo.
 - La cuantía de las retribuciones de cada socio debe cumplir los siguientes requisitos:
 1. La retribución se debe determinar por la contribución que efectúan a la buena marcha de la sociedad. Deben constar por escrito los criterios cualitativos y cuantitativos.
 2. La retribución debe ser al menos dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad con funciones análogas. Si no existiesen asalariados: deberá ser al menos dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes del IRPF.
 - La justificación de estos requisitos constituye documentación de obligada conservación.
6. AJUSTE SECUNDARIO:
- La diferencia entre el valor convenido por las partes y el valor normal de mercado origina dos ajustes: uno, primario, por ejemplo, en el caso de una venta de bienes, modificará el importe de la venta en una de las partes y el de la compra en la otra; y el ajuste secundario, que calificará la diferencia que para una parte supone el aumento en su patrimonio (por lo que pagó de menos o cobró de más según el valor convenido) y para la otra una disminución de su patrimonio (por lo que pagó de más o cobró de menos).
 - La norma reglamentaria da una pauta general, aunque podrá calificarse de manera diferente si se justifica, para calificar el ajuste secundario en los casos de operaciones vinculadas entre socios o partícipes-entidad:
 1. Diferencia a favor del socio: la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación, se considerará retribución de los fondos propios para la entidad, por tanto no deducible, y será participación en beneficios por parte del socio, si es sociedad tendrá derecho a deducción por doble imposición y si es persona física a exención de 1.500 primeros euros. La parte que no se corresponda con el porcentaje de participación, para la entidad será una retribución de fondos propios (no deducible) y para el socio se considerará utilidad percibida por su condición de socio del artículo 25.1.d) de Ley del IRPF, sin derecho a deducción por doble imposición para el socio sujeto del Impuesto sobre Sociedades y sin derecho a exención de los primeros 1.500 euros para socio persona física.
 2. Cuando la diferencia es a favor de la entidad: la parte correspondiente al porcentaje de participación que tiene ese socio se considerará aportación del socio o partícipe a los fondos propios, por lo que para aquél aumentará el valor de adquisición de la participación; la otra parte de la diferencia será renta para la entidad, se incluirá en la base imponible y tributará, y se considerará una liberalidad para el socio, por lo que no será deducible ni en el Impuesto sobre Sociedades ni, en su caso, en el IRPF. Si la entidad es sujeto pasivo del IRNR la diferencia se calificará como ganancia patrimonial.
 - Retención: en caso de que se origine un ajuste secundario, la base de retención estará constituida por la diferencia entre el valor de mercado y el convenido. En el mismo sentido se modifican, por el Real Decreto 1804/2008, los Reglamentos del IRPF e IRNR.
7. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN INSPECTORA DEL VALOR NORMAL DE MERCADO.

- Si coincide una regularización por operaciones vinculadas con una regularización por otra causa, la correspondiente a la operación vinculada se documentará en acta diferente y provisional.
- Si el obligado tributario interpone recurso contra la liquidación o insta la tasación pericial contradictoria, se les notificará a las otras partes vinculadas para que puedan personarse en el procedimiento y presentar alegaciones.
- Si el obligado no interpone recurso ni insta la tasación pericial contradictoria, también se notificará a las otras personas vinculadas la liquidación para que puedan recurrir conjuntamente.
- Se prevé que, en casos en los que se haya comprobado el valor por el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, se pueda promover la tasación pericial contradictoria.
- Cuando la liquidación adquiera firmeza, la Administración regularizará la situación de las demás personas o entidades vinculadas.

8. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN:

- Se regulan de nuevo los acuerdos por los que la Administración tributaria determina el valor normal de mercado de operaciones vinculadas y el procedimiento para llegar a un acuerdo en estas operaciones con otras Administraciones.
- Se establece la posibilidad de presentar un solicitud previa que la Administración analiza para comunicar a los interesados la viabilidad del acuerdo.

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍDOS FISCALES (ART. 21 TER)

1. Obligaciones de documentación exigibles:

- Identificación de las personas ó entidades y descripción de la naturaleza e importe de las operaciones (varios datos).
 - Análisis de comparabilidad.
 - Explicación de la selección del método de valoración.
 - Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente.
 - Otra información.
2. A efectos del régimen sancionador previsto en el artículo 16.10 del Texto Refundido, de la documentación anterior, salvo el primer punto, el resto tendrán la consideración de conjunto de datos.
3. No serán exigibles esas obligaciones de documentación en servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluso en comisiones y gastos accesorios, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
- Se pruebe el motivo económico válido para realizar la operación a través de un paraíso fiscal.
 - Acreditación de que se realizan operaciones con personas no vinculadas en territorios que no tienen la consideración de paraíso fiscal y al mismo valor convenido.

Madrid, julio de 2010

Fuente: REAF.