

OPERACIONES VINCULADAS

I.- INTRODUCCIÓN

Tal y como les comunicamos anteriormente (circular febrero-2009), se ha aprobado el **Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**. Concretamente, en el BOE del día 18 de noviembre de 2008 se publicó el REAL DECRETO 1793/2008, el cual modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Dicha normativa tiene por objeto principal el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas. Además de obligar a las entidades vinculadas a valorar a precio de mercado sus transacciones (lo que se conoce como precios de transferencia), se establecen ahora nuevas y exigentes obligaciones de carácter formal.

Esta norma incide directamente en la **regulación de las operaciones realizadas entre partes vinculadas**, complementando las novedades introducidas en su día en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

¿Cual es el fin de la reforma normativa?

La valoración de estas operaciones según precios de mercado, se **enlaza con el criterio contable existente**, que resulta de aplicación en el registro en las cuentas anuales individuales de las operaciones, reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Además tiene el propósito de **“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, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración Tributaria española con los países de nuestro entorno”.

Por último, se trata de fomentar los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración Tributaria al flexibilizar el **régimen de los acuerdos previos de valoración (APAs)**.

II.- PARTES VINCULADAS

Art. 16.3 del TRLIS según redacción aprobada en la L36/2006

¿A quién afecta este cambio normativo?

A las **operaciones efectuadas entre partes vinculadas económica o jurídicamente, así como a las sociedades y/o entidades pertenecientes a un grupo** (concepto de grupo del art. 42.1 del Código de Comercio).

Es decir, la nueva norma es aplicable a las transacciones efectuadas entre sociedades y/o entidades vinculadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según el cual, **“Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:**

- 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 entidades 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 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.”*

Cabe destacar el **cambio terminológico cuando se habla de “entidades”, que es un concepto más amplio que el de sociedades** (normalmente, referido a sociedades mercantiles). De hecho, el término entidades incluiría entre otras a las entidades sin personalidad jurídica (caso de las entidades en régimen de atribución de rentas), como es el caso de las comunidades de bienes, sociedades civiles, etc. Por otro lado, al hablar de “partes vinculadas” se están incluyendo las personas físicas y no sólo a las entidades.

NOTA: También se distingue el término de “grupo de sociedades” (art. 42.1 del Código de Comercio) de otros conceptos (como p.e., lo que podríamos denominar sociedades “hermanas” que son sociedades que sin participación directa comparten a uno o más socios)

III.- VALOR DE MERCADO

Art. 16.4 del TRLIS según redacción aprobada en la L36/2006

¿Qué obligaciones comporta?

Las partes vinculadas y las sociedades pertenecientes a un grupo que realicen operaciones entre sí tienen la obligación de valorarlas "por su valor normal de mercado", entendido como aquél que se habría acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Esta obligación se debe cumplir **en todo caso, con independencia de que la falta de valoración a precio de mercado no produzca una menor tributación o un diferimiento de tributación en España** (ésta es una novedad importante, pues ahora la Administración puede ajustar la valoración realizada aunque no se haya producido una menor tributación o un diferimiento de la misma en España). Es decir, incluso en grupos que consoliden fiscalmente y en los que las operaciones intragrupo se eliminen, subsiste la obligación de valorar a mercado dichas operaciones.

Además, *la valoración que determine la Administración Tributaria respecto de una determinada transacción será aplicable también al resto de personas o entidades vinculadas que intervengan en dicha operación (ajuste bilateral).*

¿Cómo valorar las operaciones por su "valor normal de mercado"?

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo la metodología de la OCDE, establece una serie de **criterios para valorar a mercado las operaciones efectuadas entre partes vinculadas. Como métodos principales: 1) Precio libre comparable, 2) Coste incrementado y 3) Precio de reventa. Como métodos subsidiarios, en caso de imposibilidad de aplicación de los anteriores: 4) Distribución del resultado y 5) Margen neto del conjunto de operaciones.**

1º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos (basados en el precio):

a) Método del precio libre comparable, catalogado como mejor opción por la OCDE, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Comentario: Precio libre comparable puede ser *interno*, cuando se compare el precio con una operación nuestra a un cliente independiente, no vinculado; o *externo*, cuando se compare el precio con operaciones realizadas en el mercado para el mismo producto o servicio entre otras entidades y clientes independientes en situaciones de libre competencia.

b) Método del coste incrementado, opción más recomendable en los supuestos de prestaciones de servicios, por el que 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.

Comentario: El coste incrementado es *interno* (según se describe en el método anterior), además según la OCDE éste es un método de valoración especialmente recomendable en la venta de productos semiterminados entre partes vinculadas y en los supuestos de prestación de servicios.

c) Método del precio de reventa, por el que 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.

Comentario: Si tenemos dos entidades (A y B) vinculadas y A vende bienes a B. Éste método parte del precio de venta de B a terceros para descontando el margen oportuno (margen de beneficio de B) obtener la valoración de mercado para la venta del producto de A a B. Sin embargo, en el método anterior se partía del precio de adquisición o coste de producción para la entidad A, para incrementando ese importe en el margen oportuno (margen de beneficio de A) obtener el valor de mercado para la venta de A a B.

2º 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) para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que 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.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que 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.

IV.- OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN

Sección 3ª del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el cual se modifica el RIS

¿Existen obligaciones formales nuevas?

Efectivamente, los obligados tributarios que realicen operaciones vinculadas deben elaborar y mantener una documentación en la que describan y justifiquen que han valorado las transacciones efectuadas entre ellas por su valor normal de mercado.

La norma describe exhaustivamente dos conjuntos de documentación que deberán prepararse:

a) la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario.

b) la documentación del propio obligado tributario.

Para grupos que consoliden fiscalmente se establecen obligaciones formales relativas a operaciones intragrupo, aunque la documentación a llevar es más reducida.

¿En qué consisten dichas obligaciones formales?

Como obligación formal en cada caso, la documentación exigible sería la siguiente:

1. La documentación relativa al grupo (“master file”) comprende la siguiente:

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el 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 respecto del período 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 en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

* Las obligaciones documentales se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario hay realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo y serán exigibles para los grupos que no cumplan con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del TRLIS (importe neto de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros).

2. 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 las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe. Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.
- b) **Análisis de comparabilidad** en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento (RD 1793/2008, de 3 de noviembre).
- 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 intervalo de valores derivados del mismo.

d) *Criterios de reparto de gastos en concepto 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 a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.*

e) *Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.*

* Las obligaciones documentales se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario hay realizado operaciones vinculadas.

* Las obligaciones documentales previstas serán exigibles en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 del TRLIS, o una persona física y no se trate de operaciones realizada con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. En éstos casos las obligaciones de documentación comprenderán:

- **Con carácter general: apartados a) y e) anteriores**, así como la **identificación del método de valoración utilizado** e intervalo de valores derivados del mismo.
- Operaciones realizadas por **contribuyentes del IRPF a los que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva** por sus operaciones con Sociedades en las que el obligado, su cónyuge, ascendientes o descendientes, individual o conjuntamente, participen en un porcentaje igual o superior al 25%: **apartados a), b), c) y e) anteriores**.
- Operaciones consistentes en la **transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores: apartados a) y e) anteriores**, así como las **magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor**.
- Operaciones consistentes en la **transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles: apartados a), c) y e) anteriores**.
- Operaciones consistentes en la **prestación de servicios por socio profesional persona física** (supuestos especiales establecidos en el art. 16.6 del RD 1793/2008, de 3 de noviembre) a una entidad vinculada: **apartado a) anterior**.

Aspectos generales a tener en cuenta para elaborar la documentación:

- Complejidad y volumen de operaciones.
- Debe permitir comprobar que la valoración se ha ajustado al artículo 16 del TRLIS.
- Se podrá utilizar aquella documentación relevante para otras finalidades (como por ejemplo, la relativa al apartado 23 de la Memoria Normal o el apartado 12 de la Memoria PYMES).

Existen unas excepciones a la obligación formal de la documentación de las operaciones, éstas son:

1.- En Grupos con consolidación fiscal (citados anteriormente). 2.- En operaciones realizadas con sus miembros por A.I.E. y U.T.E. 3.- Y en operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

¿Cuáles son los requisitos especiales para acuerdos de reparto de costes?

Sección 2ª del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el cual se modifica el RIS

En el caso de los **Acuerdos de Reparto de Costes (ARC) suscritos por el contribuyente** se han de incluir en la documentación sobre operaciones vinculadas adicionalmente los siguientes datos:

- Nombre o denominación social completa, domicilio fiscal y NIF de las demás personas o entidades participantes en el contrato.
- Ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos.
- Duración de los acuerdos
- Criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes.
- Forma de cálculo de sus respectivas aportaciones.
- Especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes.
- Consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes.
- Especificación de cualquier disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

¿Qué es el análisis de comparabilidad?

Sección 1ª del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el cual se modifica el RIS

La pieza clave para la determinación del valor de mercado viene constituida por el análisis de comparabilidad, puesto que para poder afirmar que una operación se ha llevado a cabo a valor de mercado se han de comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se han de tener en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, **las circunstancias que a continuación se relacionan**. La norma considera que dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en dichas circunstancias que afecten al precio del bien o servicios o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

Las Circunstancias en cuestión son las siguientes:

- a) Características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales.

En ausencia de datos sobre circunstancias comparables de empresa independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario viene obligado a documentar dichas circunstancias. Si alguna de las circunstancias citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, debe hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deben indicarse los elementos de comparación internos o externos que han de tenerse en consideración. Además, cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

V.- COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO

Sección 4ª del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el cual se modifica el RIS

Se regulan las líneas principales de un nuevo procedimiento de comprobación y ajuste del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas:

- *Comprobación del Valor en el marco de un procedimiento inspector, con actas independientes de otros elementos de la obligación tributaria diferentes de la corrección valorativa.*
- *Actuaciones realizadas exclusivamente con el contribuyente inspeccionado.*
- *La contraparte tiene la posibilidad de:*
 - * *Personarse en el recurso del contribuyente inspeccionado*
 - * *Presentar sus propias alegaciones de forma conjunta con el resto de entidades vinculadas afectadas (sólo en el supuesto de que el contribuyente inspeccionado no lo haga).*
- *Posibilidad de plantear tasación pericial contradictoria.*
- *Interrupción del plazo de prescripción hasta que la valoración practicada haya adquirido firmeza.*
- *Cuando la liquidación practicada al obligado tributario adquiera firmeza se regularizará la situación tributaria de las demás partes vinculadas, conforme al valor comprobado y firme.*
- *Sin aplicación respecto a personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo.*

VI.- PLAZO DE EXIGIBILIDAD

¿Existe algún plazo?

El Real Decreto 1793/2008 entró en vigor el día 19 de noviembre y establece que esta documentación resultará exigible a partir de los 3 meses siguientes a su entrada en vigor (con lo cual, a partir del día 19 de febrero de 2009 será exigible, una vez finalizado el plazo de tres meses estipulado). Hasta esa fecha, por lo tanto, *no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen **correctamente** alguno de los métodos de valoración previstos en la nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal citada anteriormente.*

De ésta manera, las entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural deberán documentar las operaciones vinculadas realizadas a partir del día 19 de febrero de 2009 o aquéllas otras de tracto sucesivo comenzadas con anterioridad que continúen realizándose a partir de dicha fecha (DGT: V1567-09), si bien la documentación **no será exigible por la Administración Tributaria hasta el día 26 de julio de 2010 en el caso de entidades jurídicas, o hasta el día 1 de julio en el caso de personas físicas** (fecha de finalización de la período voluntario de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2009 o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mismo ejercicio, respectivamente).

VII.- RÉGIMEN SANCIONADOR

Art. 16.10 del TRLIS según redacción aprobada en la L36/2006

¿Es sancionable la falta de llevanza de documentación?

Sí. Esta obligación formal de documentar el valor de las operaciones vinculadas es inexcusable. Y no olvidemos que **dicha obligación formal afecta a todas las partes vinculadas que intervienen en la operación.**

La Administración Tributaria está facultada para comprobar y, en su caso, regularizar las valoraciones convenidas por las partes vinculadas, así como para examinar el correcto cumplimiento de las obligaciones de documentación.

• Constituye infracción tributaria grave:

- No aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración Tributaria las personas o entidades vinculadas.
- Que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el IS, el IRPF o el IRNR.

• 1) Cuando **no proceda efectuar correcciones valorativas** por la Agencia Tributaria respecto de las operaciones sujetas al IS, IRPF o IRNR

- La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el Grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente

• 2) Cuando **proceda efectuar correcciones valorativas** por la Agencia Tributaria respecto de las operaciones sujetas al IS, IRPF o IRNR

- La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 % sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, ***con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del apartado anterior***
- Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 LGT por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista

Respecto a la diferenciación entre el concepto de DATO (D) y CONJUNTO DE DATOS (CD):

1.- DOCUMENTACIÓN DEL GRUPO (Artículo 16.10 –"Infracciones y sanciones tributarias")

CONJUNTO DE DATOS	DATOS
a) c) d) f) i)	<ul style="list-style-type: none"> - Cada una de las personas, entidades o importes de las letras b) y e) - Cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contrato de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos de las letras g) y h)

2.- DOCUMENTACIÓN DEL OBLIGADO (Artículo 16.10–"Infracciones y sanciones tributarias"). En relación con cada operación o conjunto de operaciones si se encuentran estrechamente ligadas

CONJUNTO DE DATOS	DATOS
<ul style="list-style-type: none"> - Generales: b), c), d), e) - Simplificadas: b), d), e) 	<ul style="list-style-type: none"> - Cada una de las personas/entidades de la letra a) de las obligaciones generales

- La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 LGT
- Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la AT respecto de las operaciones sujetas al IS, IRPF o IRNR sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine
 - *falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o*
 - *se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 ó 195 LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.*
- Las sanciones previstas serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la AT en el artículo 203 LGT, por la desatención de los requerimientos realizados.

Cuadro resumen:

CONDUCTA	CORRECCIÓN	NO CORRECCIÓN	COMPATIBILIDAD (Art. 191, 192, 193 y 195 de la LGT)
No documentación	15% S/Valor	1.500 € por D y/o 15.000 € por CD	NO
Documentación con Valor Declarado diferente	15% S/Valor	NO	NO
Documentación y Comprobación con otro valor.	NO	NO	NO

VIII.- EL AJUSTE SECUNDARIO

Sección 5ª del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el cual se modifica el RIS

Art. 16.8 del TRLIS. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del Valor Normal de Mercado, la diferencia entre ambos 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.

- *En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá,*

- En la proporción que corresponda al % de participación en la entidad
 - *La consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o,*
- Con carácter general
 - *De aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.*

Cuando se realicen **operaciones entre entidades vinculadas a precios diferentes a los de mercado**, la comprobación de la Agencia Tributaria determinará:

- Por la **operación principal**: liquidación de las partes afectadas por la operación, ajustando sus bases imponibles por la diferencia entre el valor de mercado y el pactado.
- Por la **operación secundaria**: la diferencia entre ambos valores determina una renta que se calificará atendiendo a la naturaleza de la misma.
 - *En particular, si esa diferencia es a favor del socio, se califica como **distribución de dividendos** y, si es a favor de la sociedad, como **aportación a los fondos propios de la misma**.*

Art. 21-bis RIS. Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

- En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal 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.

En particular, en los **supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad**, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe

- La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará **como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.**
- La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad **tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe** de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad

- La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma **tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad**, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.
- La parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, **tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.**
- Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, **la renta se considerará como ganancia patrimonial** de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2.

Art. 62.7 RIS (RD 1793/2008). Se añade un nuevo apartado 7 al artículo 62, que quedará redactado de la siguiente manera:

– «7. Cuando **la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario** derivado de lo previsto en el artículo 16.8 LIS **constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.**»

Art. 93.6 RIRPF (RD 1804/2008). Se añade un nuevo apartado 6 al artículo 93, que quedará redactado de la siguiente manera:

– 6. Cuando la **obligación de retener** tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 LIS **constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.**»

Art. 103 RIRPF (RD 1804/2008). Se modifica el artículo 103, que quedará redactado de la siguiente manera:

– Cuando la **obligación de ingresar a cuenta** tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 LIS **constituirá la base del ingreso a cuenta la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.**»

Art. 13.5 RIRNR (RD 1804/2008). Se añade un nuevo apartado 5 al artículo 13, que quedará redactado de la siguiente manera:

– Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 LIS constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.»

IX.- COMENTARIOS FINALES

Conservación e idioma. En el reglamento se prevé que tratándose de un grupo, la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Cuando la entidad dominante no sea residente en el territorio español, viene obligada a designar a una entidad del grupo residente en territorio español para conservar la documentación. En cuanto al idioma, pese a que no se menciona nada ni en la Ley ni en el Reglamento sobre el idioma en el que se ha de llevar la documentación; sin perjuicio de que a efectos procedimentales sólo ostentan eficacia probatoria los documentos redactados en un idioma oficial en España, cabe interpretar que la llevanza en otro idioma no es sancionable, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda requerir la traducción de la documentación a un idioma oficial en España.

Validez temporal de la Documentación. La documentación se ha de referir al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado las operaciones vinculadas. Cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que sean pertinentes.

¿Cómo cumplir con esta nueva normativa?

Entendemos que la nueva normativa presenta sustanciales novedades y puede plantear numerosos interrogantes a la hora de aplicar los precios de transferencia a las operaciones vinculadas, así como de generar y mantener una adecuada documentación de estas operaciones. Por todo ello, es momento de

retomar en éste punto uno de los motivos principales que genera la presente reforma normativa, como es “fomentar los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración Tributaria al flexibilizar el régimen de los acuerdos previos de valoración (APAs)”.

Con esa finalidad, llegar a la determinación del Valor Normal de Mercado, cabe mencionar la opción legislada en el **Capítulo VI** (incorporado en el apartado Once del Artículo Único que compone el texto del Real Decreto) **del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el cual se modifica el RIS**, el cual regula el **procedimiento de los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas** -así como, el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones Tributarias-, de acuerdo con el mandato contenido en el artículo 16.7 del TRLIS:

“Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas”.

Con esa finalidad el RD 1793/2008 desarrolla el procedimiento, y así, en el art. 22 del RD 1793/2008:

“1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración Tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.*
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.*
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.*

2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración”.

A partir de lo cual, en los siguientes artículos del Real Decreto se desarrollan todos los aspectos que componen la tramitación del acuerdo, desarrollo y consecuencias, desde el inicio del procedimiento (art. 23), tramitación, causas de denegación, plazos, efectos del acuerdo, vigencia, modificación, posibles prórrogas del mismo, recursos, etc.

Por lo tanto, personas o entidades vinculadas podrán presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, que contendrá una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización. La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso. Por ese motivo, la iniciación del procedimiento no supondría un trabajo administrativo muy superior al que ya de por sí es exigido por la normativa aprobada, y en consecuencia se deberá valorar si la certidumbre generada por su aplicación no compensa suficientemente el sobreesfuerzo.

La información anterior tiene carácter genérico, no constituyendo asesoramiento legal alguno. De hecho está elaborada a partir de los supuestos más frecuentes, por lo que su aplicación debe ser analizada caso por caso, no dude en consultarnos.