



**universidad
de león**
Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León
Grado en Administración y Dirección de Empresas
Curso 2012/2013

**COOPERACIÓN EMPRESARIAL: UN ANÁLISIS A TRAVÉS DE LAS
OPERACIONES VINCULADAS.**

**BUSINESS COOPERATION: AN ANALYSIS THROUGH RELATED
PARTY TRANSACTIONS.**

Realizado por el alumno Dña. Isabel Antón Martínez.

Tutelado por el Profesor D. Javier Guzmán Goyanes

León 9 de Julio de 2013

Índice

Resumen.....	Página 3
Introducción.....	Página 3
Objeto.....	Página 5
Conceptos generales.....	Página 6
Valoración de las operaciones vinculadas.....	Página 13
Las diferencias de valoración: ajustes contables y fiscales.....	Página 20
Las obligaciones de documentación.....	Página 22
Casos prácticos.....	Página 29
Conclusiones.....	Página 40
Bibliografía.....	Página 41
Anexo normativo.....	Página 42

Resumen

Este trabajo explicará qué es una operación vinculada, a qué personas o entidades afecta, en qué entornos se realizan y cómo valorarlas, tanto como contable y fiscalmente. Habida cuenta la actual coyuntura económica, en la que la persecución del fraude fiscal ha devenido una cuestión absolutamente trascendente, se hace necesario conocer esta materia para tratar de no incurrir en situaciones cuanto menos comprometidas con la Administración.

Se explicará de forma pormenorizada todos los conceptos que afectan a la operación vinculada tanto desde el punto de vista teórico como práctico, para que el lector pueda adquirir las bases necesarias que le permitan, con la práctica, manejar con soltura las relación entre empresas del grupo así como socios con las debidas garantías.

Abstract

This paper begins with a brief illustrative exposition of the material causes that have made that the legislature to act in this area, showing the current importance of this subject. After explanation the main subject, we enter the main theoretical body of work, defining certain mandatory general concepts in this area, to continue the important issue of the valuation of these operations, and the determinants of known as "analysis comparability ". This is followed by practical issues such as primary and secondary settings, ending with the theoretical study, accounting and tax. Adding significant documentation requirements. After the practice, it incorporates a brief normative annex.

Introducción

Como es sabido la contabilidad tiene, como una de sus finalidades primordiales, el proporcionar a posibles interesados determinada información (oportuna, completa, relevante, etcétera), acerca de la evolución del estado de las finanzas de la empresa y de su situación patrimonial. El incremento de la internacionalización, sofisticación y

complejidad de la realidad económica y el de los procesos de concentración empresarial, fenómenos todos ellos consecuencia entre otros factores de la globalización económica, ha ido poniendo de manifiesto la insuficiencia de la anterior normativa contable reguladora de la misma, al menos en dos aspectos fundamentales: De una parte, las distintas normas – contables- de los Estados, al estar hasta fechas relativamente recientes poco o nada armonizadas, producían en los obligados al cumplimiento de las mismas el incremento de las conocidas como “*cargas de cumplimiento*”¹, además de dificultar la cooperación empresarial y comprensión de los estados financieros anuales *agregados*² por parte de los interesados, y de otra, facilitaba a ciertos obligados tributarios la puesta en práctica de ciertas conductas elusivas por parte de los mismos a través de técnicas de planificación fiscal, alejadas ciertamente de lo que las normas tributarias vienen en denominar *economías de opción*³, facilitando, entre otras prácticas, determinadas transferencias de rendimientos que debido a la poca concreción de la anterior norma contable, podían quedar ocultas entre empresas pertenecientes, desde el punto de vista económico, a las mismas agrupaciones empresariales, dentro y fuera de los distintos Estados. Sobre esta cuestión se abundará más adelante al abordar la problemática referida a los conocidos como *precios de transferencia*.

En el ámbito interno español -siguiendo la sempiterna distinción entre contabilidad y fiscalidad-, la correspondientes normativas han tratado de dar solución a toda esta problemática, lo que ha llevado, en especial en lo que se refiere a la norma fiscal, sobre todo debido a la imposición de un cuanto menos severo régimen sancionador, principalmente en las llamadas “*obligaciones de documentación*”⁴, a una preocupante inseguridad jurídica y a un incremento de los citados costes de cumplimiento, inasumibles ciertamente para buena parte del tejido empresarial español, en atención a la especial estructura del mismo.

1 Aquellas que hay que soportar por el mero hecho de tener que cumplir las normas.

2 Consolidación contable.

3 Posibilidad de escoger, dentro de los límites del ordenamiento jurídico, entre aquella alternativa de tributación que sea más favorable. El ejemplo típico es el de tributación individual o conjunta en el IRPF.

4 El Tribunal Supremo, en auto de 8 de febrero de 2011, elevó cuestión de inconstitucionalidad relativa al régimen sancionador de las operaciones vinculadas por considerarlo contrario al ordenamiento jurídico. A estas fechas –mayo del 2013- el Tribunal Constitucional todavía no se ha pronunciado.

Aunque lógicamente no se entre en el análisis de todos los aspectos económico-jurídicos relacionados con esta materia, este trabajo trata de ofrecer al lector una visión más o menos global y lo más sencilla posible –dada la amplitud y dificultad del objeto de estudio- de los regímenes *sustantivos*, de las llamadas operaciones vinculadas, desde el punto de vista contable y fiscal (Impuesto sobre Sociedades), y las obligaciones de documentación a efectos tanto contables como fiscales. No se entra los aspectos procedimentales ni sancionadores, pues las mismas desbordarían las pretensiones de este trabajo.

El presente trabajo comienza con una breve exposición ilustrativa de las causas materiales que han hecho que el legislador actúe en esta materia, mostrando la evidente actualidad de la misma. Tras plasmar el objeto perseguido, nos adentramos en el cuerpo teórico principal del trabajo, definiendo determinados conceptos generales de aplicación obligatoria en esta materia, para seguir con la importante cuestión de la valoración de estas operaciones, y los factores determinantes del conocido como “análisis de comparabilidad”. Se sigue con aspectos prácticos como los ajustes primario y secundario, para acabar la parte teórica con el estudio –contable y fiscal- de las obligaciones de documentación. Tras la parte práctica, se incorpora un breve pero entiendo que suficiente anexo normativo.

Objeto del trabajo

El objeto principal de este trabajo es adquirir capacitación suficiente en aras de poder realizar funciones profesionales de asesoramiento avanzado o superior en materias tributarias complejas, como es el caso que nos ocupa. Otra intención que igualmente guía la elaboración de este trabajo (objetivo secundario) es que el mismo sea al menos asequible a posibles terceros interesados con conocimientos relativamente avanzados en ambos campos, pues se hará cuanto menos reseña en ideas y conceptos ciertamente elementales que en otros trabajos y monografías que abordan la misma problemática suelen darse por sabidos. Ello sin renuncia al desarrollo de cuestiones de cierta profundidad, pues amplitud, claridad y brevedad no deben ser sinónimos de superficialidad. La aportación de ejemplos en la segunda parte de este trabajo debería de afianzar lo expuesto desde el punto de vista

teórico en la primera. Se acompaña un anexo normativo que, en principio, debe evitar la consulta a textos diferentes del propio trabajo.

PARTE TEÓRICA

Empecemos por definir algunos conceptos, al mismo tiempo que vamos introduciéndonos en el tratamiento normativo de este fenómeno.

Conceptos generales

Los grupos de empresa: Jurídicamente no existe una definición universal de grupo de empresa, pues cada parte del ordenamiento jurídico determina la existencia del mismo en atención al contenido de sus respectivas normas. Así, desde el punto de vista laboral, por ejemplo, han sido los tribunales los que a través de la jurisprudencia han perfilado *a los meros efectos laborales* el referido concepto, con el afán de determinar con precisión a quién alcanzan las responsabilidades de cumplimiento de las distintas obligaciones. Se trata de saber quién responde, fundamentalmente en aras de proteger los derechos de los trabajadores. La intervención del legislador en esta parcela del ordenamiento ha sido menor.

No ocurre lo mismo en el ámbito del derecho mercantil⁵, que es uno de los que aquí interesan, donde el artículo 42 del Código de Comercio (CCo) se ocupa de la cuestión, como después veremos. Quede ahora fija la idea de que puede o no existir *grupo laboral*, *grupo mercantil*, *grupo fiscal*, etcétera, cada uno con composiciones distintas a los restantes o no, dependiendo del caso, incluso puede haber grupo fiscal a los efectos de un impuesto y no a los efectos de otro⁶, y aún más, puede, en un mismo tributo, como ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, existir grupo desde el punto de vista de las obligaciones – sustantivas y formales⁷ – en materia de operaciones vinculadas, y *a la vez* no existir grupo

5 Y no digamos ya el fiscal.

6 Por ejemplo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Régimen de Consolidación Fiscal, ambos voluntarios.

7 En el campo fiscal, la obligación sustantiva es la de pagar los tributos. Como ejemplo de obligación formal tenemos la de presentar declaraciones.

desde el punto de vista del régimen “liquidador” aplicable respecto de dicho impuesto, como después se verá. A la tarea de saber qué empresas o partes de un grupo “económico” forman parte de un grupo a los efectos de la aplicación de una normativa concreta, es a lo que por parte de la doctrina se denomina “establecer el perímetro” del mismo.

Pero no hemos dicho qué es un grupo económico. Se puede siquiera aprehender la idea del mismo si somos conscientes de la existencia de empresas –con independencia de que las mismas sean personas físicas o jurídicas, e incluso de si tienen personalidad, como por ejemplo las comunidades de bienes- las cuales, *de hecho*, actúan en el tráfico económico determinadas por la confluencia simultánea de dos requisitos o elementos fundamentales: el primero es que, desde el punto de vista jurídico civil, sean *entes, personas o sujetos* diferentes, obviamente: si no fuese así, no puede haber agrupación. Segundo, la existencia de un elemento de vinculación entre las mismas. Este elemento, absolutamente central en esta materia, puede o no ser diferente según la parte del ordenamiento jurídico que corresponda, y así aparecen los términos “empresa matriz”, “unidad de dirección”, “influencia significativa”, etcétera, cuyo conocimiento es imprescindible para entender la mecánica de las operaciones objeto del presente estudio, algunos de los cuales pasamos a desentrañar seguidamente. Ya nos centramos exclusivamente en la significación contable y fiscal de los mismos.

Diferenciación entre grupo fiscal, parte vinculada y grupo mercantil: *Fiscalmente*, la norma llama grupo fiscal a aquel conjunto de entidades que se organizan conforme establece el artículo 67.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Es este un concepto que, si bien relacionado con lo que nos ocupa, es completamente diferente al de parte vinculada, pues la idea de grupo fiscal se refiere a aquella “estructura de empresas” que, cumpliendo determinados requisitos, *voluntariamente* decide someterse a un régimen especial del impuesto (llamado régimen de consolidación fiscal), constituyéndose como un único sujeto a dichos efectos. Puede ocurrir, por tanto, que las entidades pertenecientes a un grupo fiscal no realicen operación alguna entre ellas (poco frecuente en la práctica, pero posible), con lo cual podría no haber lugar a la aplicación del régimen *fiscal* de operaciones vinculadas, ello

por posible falta de objeto sobre el que aplicarlo, y ello con independencia de que otras normas entiendan que son partes vinculadas. Se trata por tanto de cuestiones diferentes que no deben confundirse.

Grupo *mercantil*, por su parte, es aquel que definen tanto el artículo 42 del CCo (precepto central en este asunto, que dispone que existe grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras), como la NECA⁸ 13 -conceptos por otra parte no coincidentes, como después veremos-. En lo que nos interesa, baste decir por ahora que el concepto mercantil de grupo, además de ser de mucha mayor amplitud que el de grupo fiscal, se perfila como una realidad que, por el mero hecho de producirse, impone obligaciones independientemente de la voluntad de los miembros del mismo, como por ejemplo la de presentar cuentas anuales consolidadas, es decir es un “régimen obligatorio”, no voluntario como ocurre con el grupo fiscal, y sobre todo que sus miembros están incluidos en la relación de entidades que las normas tanto mercantiles como fiscales entienden como entidades vinculadas, que vemos inmediatamente –en esto sí coincide con el grupo fiscal, obviamente-.

Concepto de parte vinculada: *Contablemente*, la NECA 15^a (punto 1) ofrece una definición general, diciendo que una parte se entiende vinculada a otra siempre que exista –o pueda existir- el control de una sobre la otra en virtud de convenios entre los propietarios de las mismas, o bien que en virtud de dichos acuerdos las referidas partes actúen en concierto, o bien una ejerza influencia significativa sobre la otra en dos órdenes decisorios: Los financieros y los de explotación. Posteriormente establece una relación de entidades que, en cualquier caso, se entenderán como vinculadas (entre las que se encuentran las que hemos visto en el punto anterior).

Fiscalmente, los supuestos de hecho están delimitados con mayor precisión (lo que no significa ni mucho menos que sean de menor extensión), siendo el artículo 16.3 del TRLIS el que los establece, definiendo a sus efectos el concepto de grupo por remisión a lo establecido en el artículo 42 del CCo. ¿Disparidad entre ambos tipos de normas en la extensión de los sujetos incluidos? Sin duda alguna. Veamos un ejemplo: Imaginemos una

⁸ Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales, de obligado cumplimiento.

operación realizada de una parte por una entidad, y de otra por los cónyuges de los socios de otra, perteneciendo ambas entidades a un grupo. ¿Serían fiscalmente partes vinculadas? Siempre, artículo 16.3 g) TRLIS. ¿Y contablemente? Depende, pues sería imprescindible la existencia de *influencia significativa* en una de las entidades por parte de los socios o partícipes con familiar consanguíneo o afín, y ello en línea directa o colateral. De no darse ese elemento o influencia, no estaríamos ante una operación entre partes vinculadas desde el punto de vista mercantil, y sí desde el fiscal. Y este es sólo un ejemplo, hay muchos más supuestos de hecho. Retenemos por tanto como idea central la posibilidad de que existan situaciones en las que existiendo vinculación en un grupo de normas (contables o fiscales), no exista en la otra. No obstante lo anterior, es importante dejar claro que, EN GENERAL, la vinculación contable NO ESTÁ muy alejada de la fiscal, especialmente respecto de los sujetos más importantes desde el punto de vista económico: Los grupos de empresa.

A modo de conclusión y aunque pueda parecer obvio, y relacionando lo dicho en este apartado con el anterior, debe estar claro que el concepto de parte vinculada es, por tanto, de mayor amplitud que el de empresa del grupo, en el sentido de que una operación entre empresas del grupo mercantil o fiscal es siempre una operación vinculada, pero una operación vinculada no tiene por qué ser una operación entre empresas del grupo (porque para que exista vinculación no se precisa existencia de grupo).

Operaciones vinculadas: No existe en la norma contable una definición expresa de lo que debe entenderse que es una operación vinculada. La fiscal, por su parte, se limita a señalar que son aquellas realizadas por entidades vinculadas (artículo 16.1.1º TRLIS). Por tanto, nos encontramos ante la conceptualización de operaciones en atención no a la naturaleza de las mismas, sino a la relación de las personas intervinientes. Cosa muy distinta, como más adelante se verá, es lo referido a la valoración de las mismas. En lo que a contabilidad respecta, llama la atención pese al hecho de no definir las el que se haya puesto a disposición en el PGC numerosas cuentas a nivel de tres y cuatro dígitos dedicadas a esta materia (parte cuarta del PGC, voluntaria, como es sabido). Hay autores que entienden que en este sentido nos encontramos ciertamente con un “Plan Fiscal”.

El elemento temporal a la hora de determinar la vinculación entre entidades ¿Cuál es el momento en el que hay que determinar si las entidades están o no vinculadas? Lo normal en la praxis es que este tipo de situaciones se estudie al realizar el cierre, lo que podría hacer pensar, con cierto fundamento aunque erróneamente, que es ese el momento en el que debe analizarse la existencia de vinculación. En ningún caso. Hay que atender al momento en el que se realizaron las operaciones objeto de análisis, pues evidentemente los elementos de vinculación pueden haber cambiado desde entonces al cierre, por multitud de factores. Esto le añade una complicación adicional a esta cuestión, al tener que estar pendientes a lo largo del tiempo en el que las operaciones se han realizado de la evolución de dichos elementos vinculadores.

Concepto mercantil de grupo, asociación y multigrupo: En atención a su importancia en el tráfico, conviene hacer especial énfasis en el análisis de este caso particular entre partes vinculadas, además de que, como después veremos, la valoración contable de las operaciones vinculadas se realiza por remisión –implícita- a las operaciones entre empresas del grupo (NRV⁹ 21). Para ello se hace preciso saber qué entendemos por grupo, entidad asociada y multigrupo.

Grupo: El concepto del mismo se incluye la NECA 13, y es más amplio que el contenido en el artículo 42 CCo, pues incluye no sólo todos los supuestos de hecho que el mismo incorpora, sino también el *control* por una o varias personas físicas o jurídicas con *unidad de decisión*. El concepto de grupo contable está fundamentado en la existencia de control *directo o indirecto*, ideas todas ellas que veremos después.

Asociación: Diferenciamos este caso del anterior en que está basado en que el hecho determinante es la existencia de *influencia significativa*, sin llegar al control.

Multigrupo: En este caso nos encontramos que el elemento fundamental es la llamada *gestión conjunta*.

⁹ Normas de Registro y Valoración, de obligado cumplimiento.

Tratemos ahora de ver de forma sencilla todos estos conceptos (unidad de decisión, control, influencia significativa y gestión conjunta).

El concepto de unidad de decisión no viene definido ni en las normas fiscales ni en las contables, es un término ya clásico de la teoría de la administración empresarial que el derecho ha importado para uso propio. Fayol¹⁰ lo enunció de la manera siguiente: “un solo jefe y un solo programa para un conjunto de operaciones que tienden al mismo fin”. La idea a nuestros efectos está clara: varias partes que a los efectos de gestión funcionan dirigidas por una.

Por su parte, para saber qué es lo que se entiende por control, acudimos al artículo 42 CCo, el cual dispone que existe control cuando una sociedad (dominante) posea (o pueda disponer de) la mayoría de los derechos de voto de otra (dominada), o pueda nombrar a la mayor parte de los miembros del órgano de administración de la misma, entre otras posibles circunstancias. Este control puede ejercitarse de forma directa o indirecta. Será de forma directa cuando una sociedad posea la mayoría de las acciones o participaciones de otra, y será de forma indirecta cuando una sociedad posea la mayoría de las acciones de una segunda que a su vez las tiene de una tercera –y así sucesivamente-, por lo que se dice que la primera controla indirectamente a la tercera.

La influencia significativa, por su parte, es una expresión que hace referencia a la tenencia de un porcentaje en el total de la propiedad -por parte de un sujeto- en el accionariado de una sociedad, con vocación de permanencia –vinculación duradera-, y que contribuya a la actividad de la misma. La NECA 13 establece presunciones de influencia significativa en la gestión de otra empresa¹¹, cuando cumulativamente se cumpla que la dominante sola o conjuntamente con otra participen en una empresa y, sin llegar al control (o sea, a la mayoría), se pueda intervenir en las decisiones financieras y las de explotación. Además, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las vías siguientes: Representación en el órgano de administración de la participada –nótese que no dice dominada-, participación en el proceso de fijación de políticas, transacciones “de

10 “Administration industrielle et générale; prévoyance, organisation, commandement, coordination, controle”, Paris 1916.

11 Con el carácter de numerus apertus.

importancia” (otro concepto jurídico indeterminado), intercambio de personal directivo e incluso suministro de información técnica esencial. Finalmente se presumirá (presunción *iuris tantum*¹²) que hay influencia significativa cuando varias empresas, incluidas la dominante –de existir en este caso-, posean al menos el 20% de los derechos de voto sobre la que se ejerce esta influencia significativa.

Finalmente, la gestión conjunta hace referencia a aquellas sociedades (multigrupo) que son gestionadas de forma conjunta por una o varias sociedades del grupo y por otras entidades ajenas a él. La idea general que debemos tener después de lo visto es clara: el legislador mercantil trata de abarcar un amplio abanico de sujetos obligados, y ello en atención tanto a criterios de propiedad, como a criterios de efectiva gestión. Se trata de intentar evitar la elusión de obligaciones –como la presentación de estados financieros consolidados- cuando se da o puede darse en la realidad una dirección unificada.

La anteposición de la auténtica realidad de las operaciones a la forma que las mismas adopten: Tanto las normas fiscales (artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre -LGT-), como las contables (artículo 34.2 del CCo y PGC, Marco Conceptual, 1º.III), establecen lo que la doctrina vino en llamar principio de *prevalencia* del fondo sobre la forma, en el sentido de que se atiende por parte de la normativa a la finalidad buscada por las partes, o en su caso a la realidad económica, y no a los aspectos formales. Es este un principio de extraordinaria importancia –y no sólo a los efectos de operaciones vinculadas, por supuesto-, que en el campo que nos ocupa se perfila como simplemente imprescindible, dada la especial relación “*inter partes*”. La remisión expresa de este principio desde el punto de vista contable en la normativa de operaciones vinculadas la encontramos en la NRV 21.1.II (que nos lleva al Marco Conceptual).

Conociendo ya todos los elementos anteriores, estamos en condiciones por tanto de empezar el análisis de la que es probablemente la cuestión de mayor importancia y dificultad en el paradigma de las operaciones vinculadas: su valoración.

¹² Que admite prueba en contrario, por contraposición a las presunciones *iuris et de iure* (que no la admiten).

Valoración de las operaciones vinculadas

El problema de los precios de transferencia: la eventual manipulación de los mismos: En una primera aproximación, podemos definir como precio de transferencia aquel que las partes (vinculadas o no) libremente convienen para intercambiar entre las mismas bienes y servicios. Como no es difícil de entender, si las partes en realidad no son independientes, es decir, están de facto dirigidas o influenciadas en su gobierno por una dirección única, ese precio puede ser fijado no en base a la libre determinación de precios que establece el mercado vía mecanismos como por ejemplo la ley de la oferta y la demanda, sino que *pudiera* fijarse en atención de criterios distintos, como la obtención de un beneficio mayor total, global o del conjunto de los intervinientes, lo que puede dar lugar a que los órganos que en última instancia gobiernan esas empresas decidan establecer mecanismos de fijación de precios que busquen conseguir que, por ejemplo, los beneficios derivados de la cuantía de los mismos se dirijan hacia aquella de las empresas que tiene una tributación menor, lo que termina suponiendo, obviamente, un menoscabo de los derechos del Tesoro Público, al reducir la carga fiscal conjunta, además del establecimiento de distorsiones a la libre competencia. Si además se da la circunstancia de que las empresas tengan la obligación –o mejor dicho posibilidad- de tributar en Estados diferentes, con tipos impositivos distintos para el mismo o análogo impuesto, los riesgos de que estas prácticas puedan llevarse a cabo lógicamente se incrementan. Huelga decir, por tanto, que el establecimiento de todo el entramado normativo referido a las operaciones vinculadas (mercantil y fiscal, especialmente este último), se dirige precisamente a intentar evitar, descubrir y en su caso castigar la puesta en práctica de estas conductas, y ello tanto en el plano nacional como internacional. No es éste el lugar para relacionar ni la evolución normativa ni la legislación supranacional en esta materia, no digamos ya la vigente en derecho comparado, sin perjuicio de poder hacer menciones puntuales en algún caso de entenderse ello preciso. Por el momento baste con decir que ha sido la OCDE¹³ el organismo que en el plano internacional ha establecido un marco metodológico para determinar la fijación de precios

13 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

de transferencia conforme al *principio de libre competencia*¹⁴. Así, dicho ente publicó la conocida “Guía de Precios de Transferencia –de la OCDE–”, verdadera “Biblia Supranacional” en la materia que nos ocupa. Y es que ante la imposibilidad de poder abarcar en una única norma o técnica todas las posibilidades que la realidad pone de manifiesto, el legislador ha tenido que poner a disposición de los obligados diferentes herramientas o *métodos* –algunos de los cuales después veremos- que den a los mismos la necesaria seguridad jurídica, además de otras posibilidades, como por ejemplo los conocidos como *acuerdos previos de valoración* –con el Estado correspondiente-, pues también es posible que las partes, pudiendo haber llegado a un acuerdo en el precio “convenido”, no logren entenderse respecto del precio “a efectos tributarios”, además de que, en atención a la complejidad de la materia, parece conveniente y razonable la existencia de un procedimiento legalmente establecido que, previamente a la realización de las pertinentes declaraciones-liquidaciones, e incluso a las operaciones mismas, permita que el Estado “se retrate” respecto a la valoración que deben darse a determinadas operaciones, y ello para cuanto menos mitigar el *riesgo fiscal* asociado a las mismas.

Desde el punto de vista *contable* las disposiciones que regulan la valoración de las operaciones entre partes vinculadas se encuentran en la NRV 21. Es cierto que de la lectura e interpretación literal del mismo sería razonable preguntarse si dicho precepto no debería limitarse a determinadas y no a todas las operaciones vinculadas, pues dicho apartado *parece* referirse exclusivamente a las realizadas entre empresas del grupo, exclusivamente. Pero la remisión a la NECA 13 no debería ofrecer dudas sobre la extensión en la aplicación a todos los supuestos de operaciones vinculadas, y aunque inicialmente pueda parecer que las operaciones entre sociedades y sus socios o partícipes quedan fuera, la inclusión en la NECA 15 de las mismas despeja finalmente toda duda. Los análisis a realizar conforme a lo dispuesto en el apartado 23.2.b) de elaboración de la memoria (la puesta en relación con operaciones análogas no vinculadas), confirma lo dicho. Quizás se pudo regular esta cuestión de una forma más clara o integradora, desde luego.

14 OCDE: Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia.

La tendencia general desde el punto de vista normativo en lo que se refiere a la valoración de las operaciones vinculadas (así como en otros aspectos) viene ya siendo desde hace tiempo que las normas mercantiles y las tributarias tiendan a converger, es decir, que traten de dar valores lo más aproximado posible las unas respecto de las otras. En el ámbito español, desde el punto de vista contable-mercantil encontramos el conocido como valor razonable, mientras que en el fiscal aparece el valor normal de mercado. Entramos ahora en el análisis de los mismos.

Valor razonable: La plasmación en nuestras normas mercantiles del concepto de valor razonable tiene su origen en la adopción hace ya unos años de las conocidas como NIC, o Normas Internacionales de Contabilidad. Estas normas están imbuidas de “lógica económica”, que hace que se incida de manera constante en aspectos valorativos, provocando el desarrollo de criterios –valorativos- que, internacionalmente, sirven como marco de referencia a la hora de establecer comparaciones, de ahí su importancia, entre otras razones. En el plano interno, la principal referencia de lo que debe entenderse por valor razonable se encuentra en el apartado 6º 2 del Marco Conceptual del PGC, que nos dice, entre otras cuestiones, que valor razonable es **aquel por el que puede ser adquirido un bien entre partes interesadas e informadas en condiciones de independencia mutua y por referencia a un valor de mercado fiable**, como el cotizado en un mercado “activo”. Conforme al PGC, el concepto de valor razonable es de aplicación a la hora de valorar diversas operaciones, entre las que pueden citarse determinados activos y pasivos financieros, ingresos por ventas y prestaciones de servicios, determinadas operaciones en moneda extranjera, etcétera. A los efectos que aquí interesan, es de aplicación a las operaciones entre empresas del grupo (y por analogía a las asociadas y multigrupo), conforme a lo dispuesto en la NRV 21, ya comentada anteriormente.

Valor normal de mercado: Desde el punto de vista normativo-fiscal, la regulación “actual” del concepto de valor normal de mercado tiene su origen en la promulgación de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, todo un indicador desde luego de por dónde va el legislador. Es el artículo 16 del TRLIS, que ya hemos comentado anteriormente, absolutamente central en esta materia, el que establece tanto la obligación de valorar *fiscalmente* las operaciones vinculadas por este valor normal

de mercado, como la definición del mismo, al establecer que será **aquel que se habría establecido por sujetos independientes en condiciones de libre competencia**. Es evidente la similitud, que no identidad, con el concepto de valor razonable. No es este el lugar para mostrar en profundidad las complejas relaciones entre ambos términos, baste con dejar claro que aunque muy similares¹⁵, se trata de herramientas normativas (métodos valorativos) que buscan fines distintos, en atención a los ordenamientos jurídicos a los que pertenecen. Uno mercantil y otro fiscal. En la práctica, desde luego, será bastante difícil encontrar supuestos de hecho en los que la aplicación de ambos métodos conduzca a valores diferentes -aunque posiblemente no *muy* diferentes-, lo que de ocurrir no debería significar negar validez a ninguno de ellos. De hecho, los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades tienen prevista esa posibilidad (vía inclusión de diferencias al resultado contable. Esto lo veremos después). Pero es que además, la determinación de la base imponible en dicho impuesto parte como es sabido (artículo 10 TRLIS) del resultado contable, por lo que, en principio, el valor contabilizado de las transacciones entre partes vinculadas (debidamente valoradas a valor razonable, se entiende) debería ser el valor de mercado fiscal de las mismas (siempre en atención al método del precio libre comparable). De todas formas, conviene ser sinceros: La praxis profesional está mostrando que, en general, el camino que están siguiendo las empresas es precisamente el inverso: El método de cálculo que se utiliza para atribuir valores a las operaciones entre partes vinculadas es el previsto en las normas fiscales, y *luego* se contabiliza, con la eventual aplicación en los asientos correspondientes de las pertinentes diferencias, si las mismas proceden, cuestiones estas que veremos después. Esto tiene su explicación en el temor generalizado producido en los agentes implicados tanto por la complejidad de la materia como por la manera en que la reforma fiscal en este terreno ha sido introducida, además del ya referido arriba régimen sancionador. Veamos ahora los métodos de cálculo del valor fiscal o valor normal de mercado previstos por la norma española.

Los métodos de valoración y el análisis de comparabilidad: Es el artículo 16.4 del TRLIS el que establece los métodos a aplicar. El mismo se recoge métodos basados en las operaciones (los tres primeros, también conocidos como métodos tradicionales), y métodos

¹⁵ Especialmente al comparar el primero con el modelo de cálculo del segundo que el primero de los tres procedimientos previstos para su obtención contiene la norma fiscal (método del precio libre comparable), que veremos seguidamente.

basados en el beneficio (más novedosos, que tratan de suplir la eventualidad de no aplicabilidad de los anteriores). La norma española da primacía a los tradicionales, otorgando carácter subsidiario a los segundos. Los métodos son:

Método del precio libre comparable: Se basa en el precio libre de mercado. 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. Como ya dijimos, es muy similar al mecanismo de cálculo del valor razonable tal y como la norma contable lo ha perfilado. El principal problema es que no siempre es posible disponer de información sobre transacciones comparables entre empresas independientes, por lo que en la práctica totalidad de los casos exige la realización de un *análisis de comparabilidad* (luego vemos qué es esto) y la realización de ajustes, siempre discutibles. No obstante, de ser posible su uso es el de aplicación más sencilla.

Método del coste incrementado: consiste en añadir 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. Está especialmente recomendado en dos casos concretos: las prestaciones de servicios y la compraventa de productos semiterminados. Su principal hándicap reside en aquellos supuestos de hecho de ausencia de *comparables* (externos e internos) por ejemplo en determinados convenios de exclusiva.

Método del precio de reventa: consiste en sustraer 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, como en los anteriores. Es el más apropiado para actividades comercializadoras de productos sin transformación.

Estos son los métodos de uso preferente. Veamos ahora los de empleo subsidiario:

Método de la distribución del resultado: consiste en asignar 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 determina primero el beneficio obtenido por el conjunto de empresas vinculadas que operan en cadena (vg. fabricante-mayorista-minorista y en general al menos desde que los principales proveedores y los principales clientes son personas o entidades no vinculadas) y a continuación se distribuye dicho beneficio entre las empresas vinculadas que han contribuido a su obtención en función de la contribución objetiva de cada una de ellas a dicho beneficio global, es decir en función de los activos empleados, riesgos asumidos, etcétera.

Método del margen neto del conjunto de operaciones: En este caso se trata de atribuir 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 sujeto o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias. Este método precisa disponer de información financiera de los márgenes netos de mercado, lo que solo puede obtenerse a partir de otras empresas comparables (en volumen de operaciones, número de empleados etc.), lo que obliga a utilizar bases de datos empresariales, como es el caso de la conocida Amadeus.

La cuestión que se plantea es ¿qué método escoger? Para ello la norma *reglamentaria* (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –RIS-), nos dice en su artículo 16.5 que nos debemos ceñir a dos parámetros:

La información sobre operaciones equiparables y el *análisis de comparabilidad*, análisis que es obligatorio realizar de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16.1 RIS¹⁶. Pero ¿qué es el análisis de comparabilidad? Básicamente, ver si dos o más operaciones son *equiparables*. El artículo 16.4 RIS es el que lo define, disponiendo que dos o más operaciones se entenderán equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas que afecten al precio o cuando existiendo las mismas, puedan ser eliminadas realizando las pertinentes correcciones. Veamos ahora los factores determinantes para “equiparar operaciones”, o sea, para realizar el análisis de comparabilidad.

Factores determinantes del análisis de comparabilidad: Aparecen recogidos en el artículo 16.2 RIS. Son cinco:

Características específicas de los bienes o servicios: Es en esta materia donde se plantean innumerables problemas, dada la creciente tendencia a la diferenciación del producto observada en el mercado, puesto que las empresas, lógicamente, tratan de modificar las características de los bienes y servicios que ofrecen para intentar crear su propio mercado (competencia monopolística), lo que se consigue también con la potenciación de la marca. No obstante, en un análisis de comparabilidad no deben tenerse en cuenta las características secundarias o no relevantes, cuya única finalidad es diferenciar el producto de los de la competencia (un ejemplo típico son los medicamentos de marcas conocidas, que comparten el mismo principio activo que un *genérico*).

Funciones asumidas por las partes: Ahora estamos refiriéndonos a lo que se conoce por la doctrina como “*análisis funcional*”, es decir, ver en la operación analizada qué activos se han utilizado, y qué riesgos se han asumido por cada una de las partes, comparando ambos con la operación de referencia.

Los contratos: Se trata de ver de acuerdo a lo convenido las responsabilidades, riesgos (hay quien aquí diferencia entre riesgo asumido contractualmente y riesgo realmente soportado, que correspondería al análisis funcional) y beneficio de cada una, en relación con la operación a comparar.

¹⁶ Es más, es trascendente a los efectos de la documentación a preparar para tener a disposición de la Autoridad Fiscal.

Los mercados: Se tiene que comprobar que las características de los mismos son similares en las operaciones a comparar, así como otros factores económicos (por ejemplo, la coyuntura económica).

Cualquier otra circunstancia relevante: La norma hace mención expresa de la estrategia comercial. Este punto es un cajón de sastre.

Vemos seguidamente aspectos más prácticos de este régimen, como la existencia de diferencias y su tratamiento desde el punto de vista contable y fiscal, que como veremos dará lugar a la realización de asientos y/o ajustes.

Las diferencias de valoración: ajustes contables y fiscales

Al abordar esta temática, debemos hacer ahora algunas precisiones: Ya sabemos lo que es valor razonable y valor normal de mercado. Introducimos ahora otros conceptos, como valor convenido. Este, lógicamente, es el acordado por las partes, y puede o no coincidir con el razonable, que a su vez podrá o no coincidir con el fiscal, o sea, el valor normal de mercado. Como veremos enseguida, cuando haya diferencias, las mismas deberán “ajustarse” contablemente, con distintos efectos en la correspondiente declaración. Esto hace que se planteen diferentes posibilidades que estudiaremos caso por caso:

En primer lugar, tenemos el caso en el que el valor convenido coincide con el razonable. Evidentemente no procede ajuste alguno desde el punto de vista contable.

Si por el contrario el valor convenido no coincide con el razonable, *contablemente* proceden DOS ajustes: Primero, proceder conforme a lo dispuesto en la NRV 21 a corregir el valor para reflejar el razonable. A esta corrección se la conoce como *ajuste contable primario*. Segundo, hay que reflejar en la contabilidad, por la diferencia entre los dos valores, el desplazamiento patrimonial que dicha diferencia implica, y que claro está puede ir en dos sentidos: A favor del sujeto o en contra, según además la posición del sujeto sea la de adquirir o transmitir, por ejemplo. Si es a favor, se puede reflejar este hecho bien de forma directa mediante un aumento de los fondos propios, bien de forma indirecta vía una

cuenta de ingreso. Correlativamente si es en contra, reflejará la disminución de su patrimonio neto al contabilizar bien directamente mediante un reparto de beneficios o reservas, por ejemplo, o indirectamente al emplear una cuenta de gasto. A esta corrección se la denomina *ajuste contable secundario*. Se trata, de acuerdo a la doctrina, de “reflejar la realidad económica de la operación subyacente”. Estamos por tanto ante una calificación económica, y no jurídica, como es el ajuste secundario *fiscal*, tal y como después veremos.

En este momento, antes de liquidar el Impuesto sobre Sociedades, el obligado deberá comprobar si el valor razonable ya determinado coincide o no con el valor fiscal de mercado. Si entiende que coincide, no tiene que realizar acción alguna al respecto, que será la mayor parte de las veces, como ya sabemos. Si por el contrario cree que existen diferencias, deberá plasmar las mismas como *ajustes extracontables*, en las casillas dispuestas al efecto en los correspondientes modelos de declaración, pudiendo ser las mismas lógicamente a favor o en contra. Cabe en este punto referir la supuesta imposibilidad de reflejar directamente la diferencia de valor entre el valor convenido y el valor fiscal o normal de mercado vía diferencias extracontables, pues así expresamente lo ha dispuesto la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante CV2402-10, al primar la norma contable sobre la fiscal, ello sin perjuicio de la aparente inexistencia de perjuicio para el Tesoro.

Hasta aquí la actividad del obligado tributario. En aquellos casos en los que los valores finalmente declarados reflejen que el valor convenido coincide con el razonable y éste a su vez lo haga con el fiscal, no procede actividad de ajuste por parte de la administración. Si han existido diferencias entre el valor convenido y el razonable, y por tanto hay ajuste primario y secundario, estamos ya en otra posición. Respecto del primario, siempre que el valor razonable sea el mismo que el normal de mercado, no cabe que la administración realice nuevos ajustes –de haber- extracontables. De existir, podrá modificar la base imponible en atención a las cuantías *fiscalmente* determinadas, y ello en las dos o más partes vinculadas (por eso se llama correlativo). En lo que respecta al ajuste *fiscal* secundario, la administración¹⁷ califica las rentas “puestas de manifiesto” desde el punto de

17 No falta doctrina que entiende que este ajuste también debe realizarlo el obligado tributario, vía autoliquidaciones (en el impuesto que corresponda).

vista jurídico (sin por ello olvidar la realidad económica, claro), por existir un desplazamiento patrimonial que tiene que tributar, pues no es suficiente con el ajuste primario (donde el incremento de la base imponible de una parte supone el decremento de la otra), sino que ese desplazamiento que –supuestamente- se habría producido en el caso de ser empresas independientes supone la existencia -de facto- de un patrimonio en alguna de las vinculadas que, habiendo sido transferido, no lo ha hecho vía un negocio jurídico convencional, ya sea una donación, préstamo, aportación de fondos o reparto de dividendos. De ahí la necesidad de calificarlo y someterlo a gravamen, evitando la transmisión de patrimonios vía precios artificiales. Es por esto que se dice coloquialmente que es en el ajuste secundario “donde Hacienda gana”. La plasmación jurídica de este ajuste se encuentra en el artículo 16.8 TRLIS, desarrollado reglamentariamente por el artículo 21 bis del RIS, con especial referencia a las operaciones entidad-socio/partícipe. No escapará al lector la complejidad de la calificación tanto contable como fiscal de estas rentas, tanto por la dificultad de determinar la naturaleza de las mismas como por la gran variedad de posibilidades, pues pueden ser calificadas como distribución de dividendos, aportación o reducción de fondos propios, donación o liberalidad, préstamos, retribución de servicios prestados, etcétera. Posiblemente se trate de la cuestión de mayor complejidad de esta materia, al margen la valoración.

Las obligaciones de documentación

En atención al elevado riesgo fiscal asociado a la documentación entre partes vinculadas, dado el régimen sancionador que la administración ha impuesto sobre las mismas, merece la pena dedicar un apartado especial a las obligaciones impuestas (tanto contable como fiscalmente) por la administración en esta materia.

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN IMPUESTAS POR LA NORMA CONTABLE

El PGC regula detalladamente la información contable que debe hacerse pública referida a las operaciones entre partes vinculadas en su Tercera Parte, dedicada a las cuentas anuales,

en las NECA´s 10, 13 y 15, que ya hemos tenido la oportunidad de comentar anteriormente, además del epígrafe dedicado al Contenido de la Memoria, en su extensa nota 23, que no hemos visto hasta ahora.

Dicha nota concreta la llamada información mínima a facilitar respecto de las operaciones vinculadas. Así, se establece la obligación de facilitar la información por clases o categorías de partes vinculadas, se define el contenido o la extensión objetiva mínima de la información a facilitar, se determinan los tipos de operaciones a informar en todo caso y, finalmente, se hace referencia a los términos de la información a suministrar respecto de las condiciones de contratación del personal de alta dirección y miembros del órgano de administración. Veremos estos puntos con más detalle más adelante. Es de resaltar el hecho de que el PGC para PYMES no incorpora ninguna especialidad respecto de las normas generales respecto de la información de estas operaciones.

Sin perjuicio de la información a incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales, las mismas deben estar sustentadas en una documentación justificativa suficiente que acredite la situación y actividad de la empresa. Además, la misma debe poder justificar los criterios de registro y valoración contables empleados en las distintas operaciones vinculadas con la correspondiente documentación, aun cuando los correspondientes “documentos” o “justificantes”, no se incorporen en dicha Memoria. Ya dijimos arriba que, en la práctica, dada la similitud entre los conceptos de valor razonable y valor normal de mercado, las empresas estaban calculando antes a la contabilización vía valor fiscal o valor normal de mercado. Cuando no haya diferencias significativas en el resultado de la aplicación de los correspondientes métodos de valoración de ambos valores, es evidente que la “documentación soporte fiscal” podrá ser empleada a los efectos de cumplir con la obligación de documentación contable conforme a los términos expuestos, ello sin necesidad de ser adaptada o modificada, siempre que la misma, evidentemente, se realice conforme a lo dispuesto en la normativa correspondiente, que veremos después. No obstante es importante matizar –se insiste- que nos estamos refiriendo a la *documentación soporte* y NO a la incorporar a la Memoria, en el sentido de que la información a integrar en la misma tiene mayor libertad que la fiscal, sujeta a requisitos formales, de estructura y

de contenido no previstos para la información contable, que, por lo dicho, no está normalizada. Vemos ahora con más detalle la importante Nota 23.

El párrafo 1 de la misma nos dicta las categorías sobre las que, separadamente, se suministrará la información (entidad dominante, otras empresas del grupo, negocios conjuntos, empresas asociadas, con influencia significativa, personal clave y un cajón de sastre nominado “otras operaciones vinculadas”).

La información con carácter obligatorio la encontramos en el párrafo 2, en el que rige el principio de *suficiencia de información*, en la línea de que la misma deberá adecuarse a la exigencia general de comprensión de los estados financieros. Se recoge, con carácter general, aquellos aspectos sobre los que hay que informar de forma obligatoria, en concreto y en primer lugar, identificar los sujetos con los que se han realizado operaciones, expresando su naturaleza. Esta información no está específicamente dirigida al aspecto valorativo, sino más bien a poner en evidencia la intensidad de la vinculación entre empresas, los motivos y evolución de dicha vinculación. En segundo lugar, los detalles de las operaciones y su cuantificación. En tercer lugar, los efectos económicos que estas operaciones han podido producir en el patrimonio de la empresa. En cuarto lugar, la descripción de los riesgos y de las funciones de las partes vinculadas involucradas. En quinto lugar debe reflejarse los importes pendientes (a favor o en contra) con ocasión de la contabilización a valor razonable. En sexto lugar las correcciones de valor por saldos de dudoso cobro o incobrables, y en séptimo y último lugar los gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de incobrables -por operaciones vinculadas, claro-. Es clara la insistencia en mostrar la imagen fiel.

El párrafo 3 se ocupa de relacionar sobre qué tipo de operaciones vinculadas es obligatorio informar (14 tipos).

El párrafo 6 se refiere al personal de alta dirección y a los miembros del órgano de administración (la información es mayor en el caso de que se trate de sociedades anónimas que en los demás supuestos).

Respecto de las exenciones a la obligación de información referidas a partes vinculadas, son de dos tipos: las referidas a empresas participadas por administraciones públicas (salvo que la contraparte también tenga esa condición en cuyo caso la exención no operaría) - NECA 15- y las de escasa cuantía económica, siempre que correspondan al tráfico ordinario y se hayan valorado a precios de mercado (párrafo 5).

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN IMPUESTAS POR LA NORMA FISCAL

Es el artículo 16.2 TRLIS el que establece la obligación, remitiéndose al reglamento en lo que se refiere al contenido a tener a disposición. Distinguimos DOS categorías de documentación: De una parte, la que corresponde al grupo, y de otra, la que corresponde a cada sujeto. Aunque, como veremos después, determinados sujetos han visto minorada esta carga, básicamente en atención al volumen de negocio que manejen (empresas de reducida dimensión y personas físicas), hay ciertas operaciones que, en atención al especial riesgo que el legislador otorga a las mismas, mantienen dicha obligación, con independencia del volumen de negocio asociado a dichos sujetos.

Es importante resaltar que la documentación está *a disposición* de la administración, lo que significa que, al menos de momento, NO hay que entregarla a la misma tras su elaboración en ningún momento a salvo claro está que medie requerimiento expreso en dicho sentido, ni tampoco hay que darla al momento de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades (a excepción como veremos de determinada información que en el mismo se solicita). Lo que la declaración determina, sin embargo, es el momento en el que nace la obligación de puesta a disposición de la administración de dicha documentación (a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, para las operaciones vinculadas realizadas a lo largo del ejercicio que se trate). Evidentemente, la documentación a aportar vía requerimiento no agota las obligaciones de entrega de información, pues la administración, en el uso de sus facultades, podrá ampliar la solicitud de información que

considere necesaria en el ejercicio de sus funciones (conforme a lo dispuesto en la LGT y demás normas aplicables).

Esta puesta a disposición sirve a la finalidad de que el Estado pueda en cualquier momento comprobar si el cálculo del valor normal de mercado hecho por el obligado se ajusta a los criterios establecidos por la norma. La documentación estará formada, como se dijo arriba, por la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario, entendiéndose por grupo aquel a efectos de vinculación, de acuerdo al contenido del artículo 42 del CCo por remisión expresa que al mismo realiza el artículo 16.3 TRLIS (en operaciones internas¹⁸). Por tanto, la documentación del grupo estará a disposición de la administración por parte de la entidad dominante.

Excepciones a la obligación de documentación¹⁹:

Como se apuntó arriba, existen excepciones a la obligación de documentar. Las mismas se refieren a aquellos sujetos cuyo volumen de negocio sea inferior a diez millones de euros, siempre que el volumen de negocio TOTAL de operaciones vinculadas no supere el importe de cien mil euros²⁰ de valor de mercado. Se emplea para el cálculo los criterios establecidos al efecto para las empresas de reducida dimensión (régimen especial del TRLIS). Pero EN TODO CASO, deberán documentarse determinadas operaciones, como las realizadas con entidades sitas en los llamados “paraísos fiscales” –con excepciones a esta excepción-, o las realizadas con contribuyentes del IRPF en régimen de estimación objetiva (los conocidos coloquialmente como “moduleros”), las operaciones referidas a inmuebles y la transmisión de acciones o participaciones de entidades no cotizadas. Tampoco son exigibles las realizadas entre los miembros de un grupo en consolidación fiscal (los llamados “grupos fiscales” a los que hicimos referencia más arriba), y algunas otras entidades como por ejemplo las realizadas al amparo de ofertas públicas de adquisición de valores. Igualmente se encuentran exentas de documentación las

18 Es decir, dentro del territorio español.

19 Aunque sea una obviedad, conviene quedar claro que la exención en algunos supuestos de la obligación de documentación en ningún caso supone la exención de valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado, con absoluta independencia de la categoría de los sujetos implicados y de la cuantía de las operaciones. A efectos fiscales –y contables-, hay que valorar a precios de mercado SIEMPRE.

20 Un importe relativamente bajo.

operaciones realizadas *con la misma entidad vinculada* siempre que el volumen anual (del período impositivo) conjunto de las mismas –de las operaciones, claro- no supere los doscientos cincuenta mil euros de valor de mercado.

Contenido de la obligación de documentar. El grupo:

Conforme a lo dispuesto en el artículo 19 del RIS, la documentación del grupo incorporará:

1. Una descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del mismo.
2. Identificación de las partes del grupo que, realizando operaciones vinculadas, afecten a las hechas por el obligado tributario.
3. Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas (en cuanto afecten a las hechas por el obligado tributario).
4. Descripción de las funciones y riesgos asumidos (recordamos aquí lo mencionado en el análisis funcional).
5. Titularidad de patentes, marcas, nombres comerciales y otros activos intangibles (en cuanto afecten a las hechas por el obligado tributario).
6. Política general del grupo en lo relativo a los precios de transferencia, que deberá incorporar el método de cálculo empleado que determine su adecuación al principio de libre competencia.
7. Acuerdos de repartos de costes y de prestación de servicios (en cuanto afecten a las hechas por el obligado tributario).
8. Acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos celebrados o en curso respecto de las entidades del grupo (en cuanto afecten a las hechas por el obligado tributario).
9. Memoria del grupo o documento análogo.

Esta relación de documentos se referirá al período de que se trate, si bien se permite, en el caso de que la misma sea válida respecto de más de un ejercicio (nótese que estamos refiriéndonos a documentos generales), no tener que elaborarla cada año.

Contenido de la obligación de documentar. El obligado tributario:

Conforme a lo dispuesto en el artículo 20.1 del RIS, la documentación incorporará:

1. Identificación del obligado tributario y de los sujetos con los que se realicen las operaciones, describiendo *detalladamente* la naturaleza, características e importe de las mismas.
2. Análisis de comparabilidad (conforme a lo que vimos anteriormente).
3. Explicación del método de valoración elegido (describiendo las razones de esa elección y cómo se ha aplicado, especificando los rangos de valores escogidos).
4. Criterios de reparto de gastos por servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos donde dichos criterios se determinan.
5. Cualquier otra información relevante a los efectos de la determinación de la valoración de las diferentes operaciones vinculadas.

Al igual que en el caso anterior, aquí la documentación se referirá siempre al ejercicio correspondiente a la realización de las operaciones vinculadas de que se trate, permitiéndose igualmente, en el caso de que la misma sea válida respecto de más de un ejercicio, no tener que elaborarla cada año.

Referir que existe una cierta *relajación* en esta obligación de documentación del obligado tributario, cuando una de las partes vinculadas sea una persona jurídica sometida al régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión (ERD) o bien una persona física, en la medida en que dichas obligaciones quedan reducidas a:

Si se trata de personas físicas, todas las vistas menos las del punto 4.

Si se trata de ERD, sólo las 1 y 5, básicamente, con excepciones en función del tipo de operación (transmisiones de inmuebles o prestación de servicios profesionales, por ejemplo).

Datos a facilitar en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades:

A efectos prácticos, conviene saber que en los modelos de presentación del Impuesto sobre Sociedades desde el año 2010 (año en el que se aprobó el pertinente modelo para el ejercicio 2009, ejercicio en el que entraron en vigor las entonces nuevas obligaciones de documentación), los mismos incorporan determinadas casillas para facilitar, ya por tanto desde el momento en que se liquida el impuesto, información referida a operaciones vinculadas. Dicha información se refiere exclusivamente a relacionar los sujetos implicados, la naturaleza de la vinculación entre los mismos, el importe de las operaciones y el sentido de las mismas. Igualmente la declaración dispone de las correspondientes casillas a los efectos de ofrecer información de las diferencias al resultado contable (extracontables), consecuencia de divergencias entre el valor razonable y valor normal de mercado.

Como se aprecia tras el estudio de ambas normativas de documentación, existen *asimetrías* en el contenido y extensión respecto de la información obligatoria a suministrar en relación con las operaciones entre partes vinculadas. Estas asimetrías, de acuerdo a la doctrina, pueden tener su origen en tres causas: La disparidad en la extensión y forma de estructurar y presentar la información, la disparidad en la extensión subjetiva del concepto de parte vinculada y la disparidad en los criterios de valoración de estas operaciones.

Veamos ahora algunos casos prácticos comentados para facilitar la comprensión de todo lo explicado.

PARTE PRÁCTICA

Caso 1:

Enunciado: Determinar si existe vinculación fiscal entre los sujetos siguientes, sabiendo que los mismos no forman grupo mercantil, no actúan conjuntamente, ni existe influencia

significativa entre los mismos: Sociedad A tiene el 30% de la Sociedad B la cual a su vez tiene el 30% de la Sociedad C.

Solución: A y B están vinculadas fiscalmente, porque A tiene el 30% de B (vinculación directa superior al 5%, artículo 16.3.II TRLIS). B y C también lo están, por la misma razón. Distinto ocurre entre A y C ($30\% \times 30\% = 9\%$ que A tiene de C, $< 25\%$ vinculación indirecta, artículo 16.3.h TRLIS).

Caso 2:

Enunciado: Mismo caso anterior, pero sabiendo que dichas empresas son parte de un grupo.

Solución: Al ser grupo, todas las entidades están vinculadas entre sí tanto contable como fiscalmente, conforme a lo dispuesto en la NECA 15.2.a –vinculación contable- y artículo 16.3.d TRLIS –fiscal-.

Caso 3:

Enunciado: Determinar si existe vinculación fiscal entre las sociedades siguientes: Entidad A participada por el socio 1 en un 54%, entidad B participada por la misma persona en un 70%, y entidad C participada por la entidad B en un 35%.

Solución: Las entidades A y B estarían vinculadas (artículo 16.3.i TRLIS), la B y la C también (es vinculación directa, mayor del 5%). No hay vinculación fiscal entre la A y C (artículo 16.3.i TRLIS *a sensu contrario*), porque Socio 1 tiene de la entidad C el 24,5% ($70\% \times 35\%$), menor que el 25%.

Caso 4:

Enunciado: Una entidad A que posee el 100% de otra B, realiza ventas a la misma por importe de 1200 um de valor convenido, siendo el valor razonable de 1000. Hacer los

asientos contables que correspondan en la contabilidad de la entidad A. Se desconocen las causas del sobreprecio.

Solución:

Asiento 1

1200 D (57_) Tesorería

1000 H (70_) Ventas

200 H (55_) Cuenta Corriente con socios y empresas del grupo (B)

Asiento 2

200 D (55_) Cuenta Corriente con socios y empresas del grupo (B)

200 H (76_) Ingresos por acciones/participaciones en B

Explicación: el asiento 1 refleja las ventas a VR, con el sobreprecio de 200 (VC-VR) en una cuenta de socios y empresas del grupo. Es el ajuste contable primario. Por su parte, el asiento 2 refleja el ajuste contable secundario -en este caso lo hemos realizado de forma indirecta, vía una cuenta de ingreso-, reflejando el desplazamiento patrimonial entre las entidades. Nótese que es por el total de la diferencia (200), puesto que la participación de A en B es del 100%. Si, por ejemplo, la entidad A sólo tuviese el 50% de B, entonces de las 200 um que recibe por diferencia entre VC y VR, sólo procedería atribuir 100 (la mitad) a la cuenta 76, debiendo reflejar las 100 um restantes en otra cuenta. Al desconocer las causas del sobreprecio –conforme dice el enunciado-, se puede asignar ese 50% a una cuenta de ingresos por donaciones (74_).

Caso 5:

Enunciado: La empresa A ha realizado operaciones vinculadas con otro sujeto, consecuencia de lo cual ha reflejado contablemente las operaciones a valor razonable VR, que coincidieron con el valor convenido VC. Sin embargo, al determinar el valor normal de mercado VNM, observa que el mismo difiere del razonable por un importe conjunto de

32000 um. Analizar los eventuales apuntes contables y correcciones fiscales a realizar respecto del ajuste primario y correlativo:

Solución: Como sabemos, en el momento de preparar la declaración del IS, el obligado tributario debe estudiar si el VR es o no coincidente con el VNM. Si cree que existen diferencias, deberá plasmar las mismas como *ajustes extracontables*, en las casillas dispuestas al efecto en los correspondientes modelos de declaración. Estas diferencias, como hemos dicho, son extracontables, por lo que:

- Contablemente no procede apunte alguno (en lo que se refiere a la diferencia, no entramos en el reflejo contable del efecto fiscal de la misma). Nótese que si la diferencia no es entre VR y VNM, sino entre VR y VC, el asunto cambia radicalmente.
- Fiscalmente, supondrá un incremento o decremento (el enunciado no dice qué sentido tiene la diferencia) de la base imponible por importe de 32.000, y ello en las bases de los sujetos implicados, si bien en sentido contrario (en uno aumenta y en otro disminuye). Es el ajuste primario correlativo *fiscal*.

Caso 6:

Enunciado: La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. Esta última tiene un elemento valorado por 1.000 que se transmite a la sociedad A por el mismo importe. La sociedad A transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000, que se corresponde con su valor de mercado. Analizar las operaciones anteriores y contabilizar:

Solución: Esta operación produce una transferencia de patrimonio de la sociedad B a la A.

La Administración Tributaria podrá regularizar estas operaciones, aumentando la base imponible de la sociedad B por 1.000 y disminuirá la base imponible de la sociedad A en 1.000.

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad B a la A y, por tanto, se califica como una distribución de dividendos (por estar una sociedad participada por la otra), por lo que ese importe se integra en la base imponible de la sociedad A con derecho a deducción por doble imposición.

Se observa que el precio pactado entre las partes no ha producido un perjuicio económico para el Tesoro ($VNM=VC$), por lo que lo normal será que la administración tributaria no inicie el procedimiento para corregir la valoración pactada entre estas sociedades.

Precio acordado 1.000 e

Valor normal de mercado 2.000 e

CONTABILIDAD EN A

2.000 D (6__) Compras

1.000 H (57_) Tesorería

1.000 H (1__) Patrim. Recib.

CONTABILIDAD EN B

1.000 D (57__) Tesorería

1.000 D (1 __) Patrimonio distribuido

2.000 H (7___) Ventas

El fondo económico de esta operación representa una adquisición conjuntamente con una distribución de fondos propios de la filial a la matriz.

Caso 7:

Enunciado: Mismo ejemplo anterior con la diferencia que la sociedad A tiene el 90% del capital de la sociedad B.

Solución: Esta operación produce igualmente una transferencia de patrimonio de la sociedad B a la sociedad A.

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará las operaciones de estas sociedades, aumentando como en el caso anterior la base imponible de la sociedad B por 1.000 y disminuirá la base imponible de la sociedad A en 1.000

OPERACIÓN SECUNDARIA

De la diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, un importe de 900 (correspondiente al porcentaje de participación) representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad B a la A en condición de socio y se calificará como una distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la base imponible de la sociedad A con derecho a deducción por doble imposición. Respecto de un importe de 100 que recibe la sociedad A no es en condición de socio y, por tanto, se calificaría como donación. Por tanto, dado que el gasto derivado de donaciones que no son deducibles y son ingresos en el donatario, por dicho importe no se reducirá la base imponible de la sociedad A sin derecho a deducción por doble imposición.

Caso 8:

Enunciado: Una persona física tiene el 100% del capital de la sociedad A. Esta sociedad transmite al socio un inmueble por 1.000 de valor convenido (también coincide con el valor contable), siendo 2.000 el valor de mercado. Analizar estas operaciones:

Solución: Esta operación produce igualmente una transferencia de patrimonio de la sociedad al socio.

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará la tributación de la sociedad aumentando su base imponible por 1.000 y valorará por 2.000 el inmueble en el socio persona física a efectos de determinar la renta que se genere en una futura transmisión.

OPERACIÓN SECUNDARIA

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad al socio, y se calificará como una distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la base imponible del socio persona física como renta del ahorro.

En este caso se observa que el valor pactado entre las partes supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Caso 9:

Enunciado: Una persona física tiene el 100% del capital de la sociedad A. Dicho socio único presta a la sociedad 1.000 um, sin pactar ningún tipo de interés, aún cuando el de mercado es del 10%. Analizar esta operación:

Solución: Esta operación produce una transferencia de patrimonio del socio a la sociedad A

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará a la sociedad y al socio, aumentando la base imponible del socio por 100 (10% de 1000), y disminuirá la base imponible de la sociedad A en 100.

OPERACIÓN SECUNDARIA

La diferencia de 100 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad A y, por tanto, se califica como una aportación a los fondos propios, por lo que ese importe se computa como mayor valor de la participación que el socio tiene en la sociedad A.

Se observa que en este caso el precio pactado entre las partes ha podido producir un perjuicio económico para la Hacienda Pública, siempre que el tipo marginal del socio sea superior al tipo de gravamen de la sociedad, dado que el interés se integra en la base imponible general de la persona física

Caso 10:

Enunciado: Una sociedad transmite al administrador de la misma un inmueble por 1.000 coincidente con su valor contable, siendo 2.000 su valor de mercado. Analizar esta operación.

Solución: Esta operación produce una transferencia de patrimonio de la sociedad al administrador.

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará la tributación de la sociedad aumentando su base imponible por 1.000 y valorará por 2.000 el inmueble en el administrador a efectos de determinar la renta que se genere en una futura transmisión.

OPERACIÓN SECUNDARIA

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad al administrador, y se calificará como una retribución al trabajo que es un gasto deducible en el IS, por lo que ese importe reduce la

base imponible de la sociedad y se integra en la base imponible del administrador persona física como renta del trabajo en especie.

Caso 11:

Enunciado: Grupo familiar integrado por un padre y su hijo. El padre tiene el 100% de la sociedad A y el hijo tiene el 100% del capital de la sociedad B.

La primera tiene un elemento valorado por 1.000 que se transmite a la sociedad B por el mismo importe. La sociedad B transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000, que se corresponde con su valor de mercado. Analizar esta operación.

Solución: Esta operación produce una transferencia de patrimonio de la sociedad A a la sociedad B.

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará a estas sociedades, aumentando la base imponible de la sociedad A por 1.000 y disminuirá la base imponible de la sociedad B en 1.000.

OPERACIÓN SECUNDARIA

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad como una donación, por lo que ese importe no reduce la base imponible de la sociedad A mientras que ese importe se integra en la base imponible de la sociedad B.

Caso 12:

Enunciado: Grupo de sociedades formado por las sociedades A, B Y C. La sociedad A participa en el 80% de B y esta en el 100% de C. Esta última tiene un elemento valorado por 1.000 que se transmite a la sociedad A por el mismo importe. La sociedad A transmite

ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000, que se corresponde con su valor de mercado. Analizar estas operaciones.

Solución: Esta operación produce una transferencia de patrimonio de la sociedad C a la sociedad A.

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará a estas sociedades, aumentando la base imponible de la sociedad C por 1.000 y disminuirá la base imponible de la sociedad A en 1.000.

OPERACIÓN SECUNDARIA

De la diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, un importe de 800 (correspondiente al porcentaje de participación indirecta) representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad C a la A en condición de socio y se calificará como una distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la base imponible de la sociedad A con derecho a deducción por doble imposición.

Respecto de un importe de 200 que recibe la sociedad A no es en condición de socio y, por tanto, se calificaría como donación.

Por tanto, dado que el gasto derivado de donaciones no es deducible y es ingreso en el donatario, por dicho importe no se reducirá la base imponible de la sociedad C mientras que ese importe de 200 se integrará en la base imponible de la sociedad A sin derecho a deducción por doble imposición.

Caso 13:

Enunciado: Grupo de sociedades formado por las sociedades A, B Y C. La sociedad A participa en el 80% de B y en el 100% de C. Esta última tiene un elemento valorado por

1.000 que se transmite a la sociedad B por el mismo importe. La sociedad B transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000, que se corresponde con su valor de mercado.

Esta operación produce una transferencia de patrimonio de la sociedad C a la sociedad B.

OPERACIÓN PRINCIPAL

La Administración tributaria regularizará a estas sociedades, aumentando la base imponible de la sociedad C por 1.000 y disminuirá la base imponible de la sociedad B en 1.000.

OPERACIÓN SECUNDARIA

La calificación de la renta derivada de esta operación secundaria puede interpretarse de las formas siguientes:

- Interpretación literal:

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado que recibe la sociedad B no es en condición de socio y, por tanto, se calificaría como donación. Dado que el gasto derivado de donaciones no es deducible en el donante y es ingreso en el donatario, por dicho importe no se reducirá la base imponible de la sociedad C mientras que ese importe de 1.000 se integrará en la base imponible de la sociedad B sin derecho a deducción por doble imposición.

- Interpretación finalista:

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad C a la A en condición de socio y se calificará como una distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la base imponible de la sociedad A con derecho a deducción por doble imposición, esto es, esta calificación no tiene efectos fiscales en la sociedad A.

Por otra parte, este mismo importe de 1.000 es aportado por la sociedad A a la sociedad B de manera que por la parte proporcional a la participación (800) se calificaría como una aportación a los fondos propios, que no se integraría en la base imponible de la sociedad B y se computaría como mayor valor de la participación de A en B. Respecto de un importe de 200 que recibe la sociedad B no es en condición de socio de la sociedad A y, por tanto, se calificaría como donación, es decir, ese importe no reducirá la base imponible de la sociedad A mientras que ese mismo importe de 200 se integrará en la base imponible de la sociedad B sin derecho a deducción por doble imposición.

Conclusiones

¿Estaba –o está- la empresa española preparada para asumir este entramado normativo? En mi opinión desde luego que no, excepción hecha, naturalmente, de las grandes corporaciones. Se entienden así algunas “vueltas atrás” realizadas por la administración tributaria española, vía determinados “aligeramientos” en las obligaciones de documentación y en algunos aspectos sancionadores, por la presión de los afectados, y ello sólo para determinadas categorías de obligados tributarios. En el contexto actual de recesión económica que va a perdurar ciertamente durante un buen tiempo, no es descartable que se produzcan otras reformas que suavicen este régimen. No se espera, no obstante, la eliminación del mismo o la vuelta atrás en la normativa, en el sentido –por ejemplo- de volver a trasladar a la administración la carga de la prueba del análisis de comparabilidad. De ahí la importancia de divulgar este régimen –entre otras medidas-, pues la tendencia de cargar a los obligados tributarios con cada vez más obligaciones, tendencia derivada entre otras cuestiones por la perentoria necesidad de aumentar los ingresos por parte del Estado, como puede verse al analizar otras medidas tributarias durante los dos últimos años, no tiene visos de acabar, más bien todo lo contrario.

Bibliografía

VVAA Prácticas de Valoración y Documentación de operaciones vinculadas. Editorial Lex Nova, 2010.

VVAA SUPUESTOS PRÁCTICOS DE DOCUMENTACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS. EDITORIAL CISS 2009.

VVAA. TODO FISCAL 2012. EDITORIAL CISS 2012.

IGNACIO BECERRA GUIBERT EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL. EJERCICIO 2012. EDITORIAL CISS 2012.

Anexo normativo

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

...

SECCIÓN TERCERA

Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades

Artículo 42

1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- ***a) Posea la mayoría de los derechos de voto.***
- ***b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.***
- ***c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.***
- ***d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano***

de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo.

...

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

...

TÍTULO

IV

La base imponible

Artículo 10 Concepto y determinación de la base imponible

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta ley.

Artículo 16 Operaciones vinculadas

1.

- 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.*
- 2.º La Administración tributaria 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 sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.*

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. 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.

3. 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 por ciento 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 por ciento 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.*

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 por ciento, o al 1 por ciento 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.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras 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.

4.

- **1.º** *Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:*
 - **a)** *Método del precio libre comparable, 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.*
 - **b)** *Método del coste incrementado, 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.

- *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.*
- *2.º 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:*
 - *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.*

5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.*
- b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.*
- c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.*

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

7. 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.

8. *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, en la proporción que corresponda al porcentaje 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.

9. *Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:*

- *1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.*
- *2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.*

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

- *3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.*
- *4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*
- *5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.*

10. Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria 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 Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

- *1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, 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.*

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1.º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1.º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

- *2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento 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 número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.*

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- *3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
- *4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes 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 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

- *5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.*

...

Artículo 67 Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes

1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta.

...

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

...

Artículo 13 Calificación

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

...

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

...

SECCIÓN 1

DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Artículo 16 Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad

1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

- *a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.*
- *b) Las 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) Los 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) Las 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 comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.*

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. 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.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- *a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.*
- *b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).*
- *c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:*
 - *1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.*
 - *2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del*

conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

...

Artículo 19 Obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario

1. La documentación relativa al grupo 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.*

2. Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya 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 Impuesto.

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 fueran necesarias.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras a), c), d), f) e i) del apartado 1 de este artículo. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados las letras b) y e) de dicho apartado. También tendrá la consideración de dato cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos a los que se refieren las letras g) y h).

Artículo 20 Obligación de documentación del obligado tributario

1. 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.*
- *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.*

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

...

SEGUNDA PARTE

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

...

21.ª Operaciones entre empresas del grupo

1. Alcance y regla general

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

2. Normas particulares

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio. A estos efectos, las participaciones en el

patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

El valor en cuentas consolidadas de estas participaciones es el importe representativo de su porcentaje de participación en el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

2.1. Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

2.2. Operaciones de fusión y escisión

2.2.1. Criterios de reconocimiento y valoración

En las operaciones de fusión y escisión, se seguirán las siguientes reglas:

- **a)** *En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.*

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.

Se aplicará este mismo criterio en los supuestos de dominio indirecto, cuando la dominante deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas.

- **b)** *En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos también se valorarán según sus valores contables en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación.*

En el caso particular de la fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto entre el valor neto de los activos y pasivos de la sociedad adquirida, ajustado por el saldo que deba lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del patrimonio neto, y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que, en su caso, hubiera emitido la sociedad absorbente, se contabilizará en una partida de reservas.

Este mismo criterio será de aplicación en el caso de las escisiones.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la sociedad absorbente deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida se contabilizarán aplicando las reglas generales.

2.2.2. Fecha de efectos contables

En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

En el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, la información sobre los efectos contables de la fusión no se extenderá a la información comparativa.

Si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19.^a Combinaciones de negocios.

2.3. Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los siguientes criterios, siempre que el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo.

La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma.

...

TERCERA PARTE

CUENTAS ANUALES

I. Normas de elaboración de las cuentas anuales

...

13.ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una

participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- *a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y*
- *b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- *1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;*
- *2. Participación en los procesos de fijación de políticas;*
- *3. Transacciones de importancia relativa con la participada;*
- *4. Intercambio de personal directivo;*
- *5. Suministro de información técnica esencial.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

15.ª Partes vinculadas

1. *Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de*

pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

- **a)** *Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimotercera de elaboración de las cuentas anuales.*

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengas impuestas por una regulación específica).

- **b)** *Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*
- **c)** *El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

- *d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.*
- *e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.*
- *f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.*
- *g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.*

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

- *a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;*
- *b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;*
- *c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y*
 - *d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.*



universidad
del león

Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales

ENTREGA DE COPIA DIGITAL DEL TRABAJO FIN DE GRADO*

1.	Datos del alumno/a y del trabajo
Apellidos y Nombre: Antón Martínez, Isabel	
DNI: 71551405S	
E-Mail: chaveburdeos@gmail.com	Tfno.: 659442305
Grado: Administración y Dirección de Empresas	
Título del Trabajo: COOPERACIÓN EMPRESARIAL: UN ANÁLISIS A TRAVÉS DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.	
Fecha de entrega: 09/07/2013	
Director/Tutor (es): Javier Guzmán Goyanes	

2.	El alumno/a firmante ha realizado la entrega de una copia digital de su trabajo para su depósito en la Biblioteca Universitaria, AUTORIZANDO a:	
Su difusión en acceso libre (Marcar con una X lo que corresponda).	SI <input checked="" type="checkbox"/>	NO <input type="checkbox"/>

Como norma general, el alumno deberá autorizar la difusión en acceso libre de todos los TFG defendidos y aprobados en la Facultad. Cuando una parte o la totalidad del trabajo contenga datos confidenciales de una entidad que ha colaborado en la realización del mismo, el alumno podrá solicitar, acreditándolo fehaciente y documentalmente, que la parte del trabajo afectada no se difunda en el repositorio de la Biblioteca.

Fdo.:

* Este formulario, debidamente cumplimentado y firmado (con firma digital o en su defecto, con firma manuscrita y escaneo del documento), deberá ser entregado por el alumno en formato PDF en el mismo soporte digital, junto con el resto de archivos integrantes del trabajo.

ANEXO 5



universidad
de León
Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales

VISTO BUENO DEL TUTOR DEL TRABAJO FIN DE GRADO

El Profesor D. JAVIER GUANÓN GOYANES, en su calidad de Tutor¹ del Trabajo Fin de Grado titulado "COOPERACION EMPRESARIAL: UN ANÁLISIS A TRAVÉS DE LAS OPERACIONES VINCULADAS" realizado por D. ISABEL ANTON MARTINEZ en el Grado Universitario en Administración y Dirección de Empresas, informa favorablemente el mismo, dado que reúne las condiciones necesarias para su defensa.

Lo que firmo, para dar cumplimiento al art. 12.3 del R.D. 1393/2007, de 29 de octubre.

En León, a 9 de Julio de 2018

VºBº

Fdo.: Javier Guanón Goyanes

¹ Si el Trabajo está dirigido por más de un Tutor tienen que constar los datos de cada uno y han de firmar todos ellos.