

EL NUEVO RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Pedro Rosón Silván

Inspector de Hacienda del Estado

fecha de recepción: 03/02/2011
fecha de aceptación: 17/03/2011

Resumen

El nuevo y polémico régimen fiscal de operaciones vinculadas supone un cambio radical respecto de la regulación anterior a la Ley de Prevención del Fraude Fiscal de 2006, y pretende aproximar la normativa fiscal a los criterios expresados por las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, y a la nueva normativa contable, que se inspira en las Normas Internacionales de Contabilidad asumidas por la Unión Europea.

Los principales cambios han afectado no solo al concepto de partes vinculadas (que se ha ampliado) o la incorporación de los métodos de valoración de la OCDE, sino, sobre todo a:

1. La creación de una nueva obligación de documentación a cargo del obligado tributario que tiene que valorar sus operaciones a valor de mercado;
2. La creación de dos nuevas infracciones tributarias, para asegurar el cumplimiento de la obligación de documentación;
3. La simplificación del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado;
4. La regulación expresa del denominado ajuste secundario.

Pese a su novedad y por las presiones de los afectados, se han producido reformas para rebajar tanto las obligaciones de documentación como las sanciones, y, todo hace pensar que dado el contexto de crisis económica, puedan producirse más.

Palabras clave: Documentación; Ajuste primario; Ajuste correlativo; Ajuste secundario; Ajuste contable; Ajuste fiscal; Valor de mercado; Valor razonable; Análisis de comparabilidad; Vinculación.

Abstract

The new and polemic fiscal regime of linked operations a radical change supposes respect of the regulation previous to the Law of Prevention of the Tax evasion of 2006, and tries to bring the fiscal regulation near to the criteria expressed by the directives of the OECD on prices of

transfer, and to the new countable regulation, which inspires by the International Procedure of Accounting assumed by the European Union.

The principal changes have concerned not only the concept of parts linked (that has been extended) or the incorporation of the methods of valuation of the OECD, but, especially to:

1. The creation of a new obligation of documentation at the expense of the obliged tributary who has to value his operations to value of market;
2. The creation of two new tributary infractions, to assure the fulfillment of the obligation of documentation;
3. The simplification of the procedure of checking of the normal value of market;
4. The regulation expresses of the secondary adjustment called.

In spite of his innovation and for the pressures of the affected ones, there have taken place reforms to reduce both the obligations of documentation and the sanctions, and, everything makes think that in view of the context of economic crisis, they could take place more.

Keywords: Documentation; Primary adjustment; Correlative adjustment; Secondary adjustment; Countable adjustment; Fiscal adjustment value of market; Reasonable value; Analysis of comparability entail.

1. Introducción: los fundamentos de la reforma

El nuevo régimen fiscal de las operaciones entre partes vinculadas, contenido en la redacción dada al artículo 16 del TRLIS¹, por la ley de Prevención del Fraude fiscal (ley 36/2006) tiene 2 objetivos, según se expresa en la propia exposición de motivos: Enlazar con el criterio contable² y adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE³ sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. Vamos a ver a continuación el tratamiento de dichas operaciones en los 2 ámbitos a los que se quiere aproximar la normativa fiscal reformada en 2006.

1.1. Tratamiento contable de las operaciones entre partes vinculadas

El nuevo Plan contable⁴, contiene un tratamiento muy detallado de las operaciones vinculadas, que abarca desde un concepto de vinculación contable⁵, que como veremos no está muy alejado del fiscal.

¹ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

² Hay que entender que se refiere al del nuevo plan contable, aprobado por RD 1514/2007 (BOE 20/11/2007) tras la reforma mercantil y contable por ley 16/2007 (BOE 05/07/2007).

³ Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

⁴ Aprobado por RD 1514/2007 y RD 1515/2007 (PGC de PYMES).

⁵ Se contiene en las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) números 13 y 15, a las que posteriormente nos referiremos.

Incluye también criterios de contabilización sobre la base del valor razonable (de mercado), no solo para operaciones entre empresas del grupo contable (definido en la mencionada NECA 13.1) sino también para las operaciones en las que resulte de aplicación el principio de prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica contenido en el art. 34 del Código de Comercio.

Por último se impone una peculiar obligación de documentación contable de las operaciones entre partes vinculadas, sobre la base del contenido de la memoria, como más adelante tendremos ocasión de comentar.

En definitiva, la reforma contable supone una mayor exigencia para las empresas en materia de operaciones entre partes vinculadas y una homologación a los criterios internacionales.

1.2. Tratamiento en el ámbito de la OCDE de las operaciones entre partes vinculadas

1.2.1. El art. 9^o del modelo de convenio OCDE y sus comentarios

Este artículo regula las operaciones entre empresas asociadas y, en síntesis:

- Formula el principio de plena competencia y su aplicación a las operaciones entre empresas asociadas cuando se aparten de éste, autorizando el correspondiente ajuste fiscal (apartado 1).
- Establece el ajuste correlativo o bilateral (apartado 2).

⁶ Artículo 9. EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando:

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, 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, las utilidades que habrían sido obtenidas 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 las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– las de una empresa del otro Estado que ya han sido gravadas por este segundo Estado, y estas utilidades así incluidas son las que habrían sido realizadas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

Los comentarios del mencionado artículo 9 se remiten a las Directrices OCDE sobre precios de transferencia, especifican que el ajuste correlativo no es obligatorio, admiten el ajuste secundario y establecen un procedimiento amistoso para resolver conflictos.

1.2.2. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias

Las directrices regulan el principio de plena competencia (Capítulo I), los métodos de valoración (Capítulos II y III), los Procedimientos de resolución de conflictos en materia de Precios de transferencia (Capítulo IV), la documentación (Capítulo V), los Intangibles (Capítulo VI), los Servicios intragrupo (Capítulo VII) y los acuerdos de reparto de costes (Capítulo VI). Veamos a continuación una breve referencia a estos contenidos:

1.2.2.1. *El principio de plena competencia*⁷

Es una norma internacional que debe ser utilizada para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE.

Dicha norma se expone en el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE pero debido a las dificultades de aplicación de este principio, las directrices han desarrollado criterios para su aplicación, que incluyen, entre otros aspectos, un análisis de comparabilidad y el nuevo principio contable de primacía de la sustancia sobre la forma.

El análisis de comparabilidad exige comparar las condiciones de la operación vinculada con la que se realizaría en el mercado libre. Para ello hay que tener en cuenta una serie de factores, como las características de los bienes o servicios el denominado análisis funcional, el estudio de las cláusulas contractuales, de las circunstancias económicas y de las estrategias mercantiles. Todo ello ha sido recogido en términos similares por la nueva normativa fiscal española.

1.2.2.2. *Métodos de valoración*

Se incluyen tanto los métodos basados en las operaciones⁸ como los que tienen en cuenta el beneficio de la operación⁹, que han sido recogidos en términos muy similares por la nueva normativa, a la que posteriormente nos referiremos.

⁷ Arm's length principle.

⁸ a) Métodos tradicionales basados en las operaciones:

1. método del precio libre comparable (plc): comparable uncontrolled price method (cup).
2. método del precio de reventa (pr): resale price method.
3. método del coste incrementado (ci): cost plus method.

⁹ b) Métodos del beneficio de la operación:

4. método del reparto del beneficio (rb): profit split method.
5. método del margen neto de la operación (mno): transactional net margin method (tnmm).

1.2.2.3. *Procedimientos de resolución de conflictos en materia de precios de transferencia*

Se contempla un procedimiento amistoso, la realización de inspecciones tributarias simultáneas, los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APAS) y el arbitraje. Todo ello ha sido igualmente reflejado en la nueva normativa fiscal española.

1.2.2.4. *Documentación*

Se establecen criterios a seguir sobre procedimientos y normas de documentación y recomendaciones sobre auditorías de precios de transferencia y documentación.

1.2.3. Intangibles

Se tratan cuestiones sobre intangibles comerciales (patentes y marcas) y la determinación de su precio de cesión en condiciones de plena competencia.

1.2.4. Servicios intragrupo

Los servicios intragrupo constituyen igualmente una operación vinculada, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16.3.d TRLIS, ya que el servicio lo presta la dominante u otra sociedad del grupo a las restantes sociedades que lo integran.

Todo ello determinaría un análisis de la operación, comparando los valores convenidos con los de mercado y, de resultar diferentes, determinaría los correspondientes ajustes primario y secundario en los términos generales.

Pero además el art. 16.5¹⁰ TRLIS regula expresamente la deducibilidad de estos servicios para las sociedades que los reciben y exige, además de la propia existencia del servicio, tres requisitos para la deducibilidad de estos gastos:

1. **Utilidad:** Que produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.
2. **Racionalidad:** Si se trata 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, deberá ser posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad.

¹⁰ 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.

3. **Valoración** de acuerdo con los criterios del 16.4, es decir al valor normal de mercado. En consecuencia, en el ajuste primario y correlativo debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el mencionado 16.5 TRLIS, por lo que el servicio se valorará teniendo en cuenta dichos requisitos, con independencia del coste soportado por el prestador.

1.2.5. Acuerdos de reparto de costes

Se define su concepto, la determinación de la aportación de cada participante y las ventajas que obtiene.

2. Evolución normativa: modificaciones del art. 16 TRLIS y desarrollo reglamentario. Análisis de las principales modificaciones

2.1. Evolución normativa: modificaciones del régimen fiscal de operaciones vinculadas

Desde 2006 se han producido las siguientes modificaciones normativas:

1. Nueva redacción del art. 16 TRLIS por ley de prevención del fraude (ley 36/2006)

Esta modificación normativa supuso un cambio total en la tributación de las operaciones vinculadas, y se aplica a los ejercicios que se inicien a partir de la entrada en vigor de dicha ley (01/12/2006) es decir para los ejercicios 2007 y siguientes si el ejercicio coincide con el año natural.

2. Modificación del concepto de vinculación por la ley 16/2007

Con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1/1/2008 se modifica la redacción del último párrafo del art. 16.4 TRLIS, sustituyendo el criterio de la unidad de decisión por el de control, a los efectos de la consideración de grupo mercantil en los términos del art. 42 del Código de Comercio (que también es objeto de modificación por la mencionada ley 16/2007).

3. Modificación del RIS¹¹ por RD 1793/2008

Dicha norma, además de regular aspectos de procedimiento, de análisis de comparabilidad y de documentación, desarrolla el denominado ajuste secundario y reintroduce¹² el régimen de operaciones vinculadas de las prestaciones de servicios por un socio profesional a una sociedad vinculada, aspectos a los que posteriormente haremos referencia.

¹¹ Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹² El art. 16.7 TRLIS, en la redacción anterior a la ley de prevención del fraude, vigente para ejercicios iniciados con anterioridad a su entrada en vigor contemplaba una regulación de estas operaciones entre una sociedad y sus socios profesionales, que fue omitida por la nueva redacción de dicho art. 16 y que retoma el art. 16.6 RIS, en su redacción dada por el mencionado RD 1793/2008.

4. Modificación de las obligaciones de documentación y del régimen sancionador por Real Decreto-Ley 6/2010, con efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir del 19/2/2009 (es decir los ejercicios 2009 y siguientes si el ejercicio coincide con el año natural).

Este RD-ley reduce la obligación de documentación y las sanciones por su no llevanza para empresas de reducida dimensión¹³.

5. Modificación del Reglamento del Impuesto por RD 897/2010: Amplía la no exigencia de documentación a todas la personas o entidades vinculadas (sean o no empresas de reducida dimensión) cuando sus operaciones vinculadas no superen los 250.000 euros de contraprestación a valor de mercado por periodo impositivo y entidad vinculada¹⁴.

Además precisa el momento en que la documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria, que será el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación, lo que en el impuesto sobre sociedades, para el caso general en que el periodo impositivo coincide con el año natural, supone que la obligación de documentación deberá estar disponible a partir del 26/7/2010, respecto del ejercicio 2009, que es el primer ejercicio en el que resulta sancionable las infracciones relativas a la documentación de las operaciones vinculadas¹⁵.

6. Modificación por Real Decreto Ley 13/2010 (con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1/1/2011).

Procede a elevar de 8 a 10 millones de euros el umbral del volumen de operaciones de las empresas de Reducida Dimensión y la no exigencia de documentación en las condiciones establecidas por el párrafo 2º del art. 16.2 TRLIS en la redacción dada por el Real Decreto Ley 6/2010.

2.2. Análisis de las principales modificaciones

A partir de un análisis comparativo de los textos anteriores y posteriores a la ley de prevención del fraude y a las sucesivas modificaciones tanto del art. 16 TRLIS como de los capítulos V a VII del Reglamento del Impuesto (arts. 16 a 30 RIS), hay que diferenciar entre modificaciones sustantivas del régimen fiscal de operaciones vinculadas de otras de naturaleza predominantemente formal o procedimental, como es el caso de las

¹³ Aquellas cuyo volumen de operaciones sea inferior a 8 millones de euros hasta 2010 y 10 millones de euros para los ejercicios que se inicien a partir de 1/1/2011.

¹⁴ No obstante de dicho importe se excluyen determinadas operaciones previstas en los nros 1º, 2º, 3º y 4º de la letra e del art. 18.4 TRLIS (operaciones con residentes en paraísos fiscales o con contribuyentes sujetos a módulos o que consistan en transmisión de negocios, acciones no cotizadas, inmuebles o intangibles).

¹⁵ Según la DT 3ª del RD 897/2010, tercera. Las obligaciones de documentación establecidas en la sección 3.ª y en la sección 6.ª del capítulo V del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor del presente Real Decreto (1793/08), es decir el 19/3/2009.

obligaciones de documentación, los nuevos procedimientos aplicables y las nuevas infracciones y sanciones.

2.2.1. Modificaciones sustantivas

Cabe destacar la introducción de una regla de valoración obligatoria y no condicionada, la ampliación del concepto fiscal de vinculación, la recepción de los métodos de valoración propugnados por la OCDE.

2.2.1.1. Regla de valoración obligatoria y no condicionada

El art. 16.1 TRLIS incorpora una regla general e imperativa: la valoración de las operaciones entre partes vinculadas, a efectos fiscales, por el valor normal de mercado¹⁶.

Además define el valor normal de mercado con referencia a la libre competencia:

*“Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes **en condiciones de libre competencia**”¹⁷.*

Por otra parte el art. 16 RIS regula el análisis de comparabilidad en términos similares a las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Se establece también la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe las operaciones vinculadas y efectúe los ajustes correspondientes, sin que se contemple la correlativa posibilidad de que ello pudiera ser realizado por las partes vinculadas al presentar su declaración¹⁸.

Además se propugna expresamente que la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas, es decir que el denominado ajuste correlativo es obligatorio para la Administración, contemplándose un procedimiento para ello al que posteriormente nos referiremos.

¹⁶ 16.1.1º TRLIS: Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas **se valorarán** por su valor normal de mercado. (En la redacción anterior la regla especial de valoración era potestativa y exigía la existencia de un diferimiento del impuesto o una menor tributación en España).

¹⁷ El art. 15.2 TRLIS mantiene el anterior concepto de valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado **en condiciones normales de mercado** entre partes independientes.

¹⁸ 16.1.2º TRLIS: 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 IRPF o al IRNR 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.

Además ese ajuste bilateral no puede provocar una sobreimposición para el conjunto de las personas o entidades vinculadas¹⁹, sin perjuicio de que ello se produzca con el ajuste secundario, como posteriormente veremos.

2.2.1.2. Ampliación del concepto de vinculación

Comparando ambas redacciones resultan las siguientes modificaciones:

1. Se sustituye el término sociedad por el más amplio de entidad.
2. Se amplía el círculo de familiares a personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado (letras c, g e i del art. 16.3 TRLIS).
3. Cuando la vinculación se define en términos de participación, se amplía el supuesto de participación en el capital (redacción anterior) a la participación en los fondos propios (letras h e i).
4. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
5. El concepto de grupo se ajusta a la modificación del 42 CCO²⁰ por ley 16/2007 de Reforma mercantil:

"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".

¹⁹ 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.

²⁰ Código de Comercio.

2.2.1.3. *Recepción métodos de valoración OCDE*

El art. 16.3 TRLIS ha procedido a una recepción prácticamente completa de los métodos contemplados en los capítulos II y III de las directrices de la OCDE.

2.2.1.4. *Regulación expresa del ajuste secundario*

Pese a que conforme a los arts. 13²¹ y 115.2²² LGT, la Administración Tributaria siempre ha podido calificar la naturaleza jurídica y por tanto la tributación del desplazamiento patrimonial que comporta la realización de operaciones a precios diferentes a los de mercado entre partes vinculadas, el art. 16.8 TRLIS procede a una regulación expresa del denominado ajuste secundario al que posteriormente nos referiremos extensamente.

2.2.1.5. *Regla especial profesionales*

La nueva redacción del 16 TRLIS omite lo establecido para la valoración de las operaciones vinculadas entre las sociedades y sus socios profesionales en el art. 16.7²³ TRLIS, en su redacción anterior a la Ley de Prevención del Fraude (ley 36/2006).

Pese a ello, el art. 16.6 RIS (redacción dado por el RD 1793/08) retoma esta regla especial de valoración en los siguientes términos: Permite optar por el valor convenido como valor de mercado, es decir que el valor convenido sirva como valor de mercado, cuando se trate de prestación de servicios profesionales por socios profesionales personas físicas a entidades, cumpliendo determinados requisitos:

Los requisitos, que establece al 16.6 RIS son, en síntesis, los siguientes:

1. La entidad ha de ser una ERD²⁴.
2. Más del 75% de sus ingresos han de ser profesionales.
3. Debe contar con medios humanos y materiales adecuados.
4. El resultado previo profesional, antes de computar las retribuciones a sus socios profesionales, ha de ser positivo.

²¹ Artículo 13 LGT. 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.

²² Artículo 115.- Potestades y funciones de comprobación e investigación... 2.- En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

²³ 16.7 TRLIS.- En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

²⁴ Empresa de Reducida Dimensión, regulada en el Capítulo XII del Título VII TRLIS (arts. 108-114).

5. Las retribuciones a los socios profesionales no podrán ser inferiores al 85% de dicho resultado previo profesional (lo que equivale a limitar el beneficio al 15% de dicho resultado previo profesional, que es el que tributaría al tipo blando de las Empresas de Reducida Dimensión).
6. Las retribuciones a socios profesionales deben fijarse por escrito y en función de su contribución y no podrán ser inferiores a 2 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas (o 2 veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el art. 11 RIRPF²⁵), pero cabe la aplicación a los socios que lo cumplan.

2.2.1.6. *Modificaciones en materia de servicios intragrupo, acuerdos de reparto de costes y acuerdos previos de valoración*

Los apartados 5, 6 y 7 del art. 16 TRLIS, en su redacción dada por la ley 36/2006 contemplan una regulación más acorde a las directrices de la OCDE y a las recomendaciones del Foro de Precios de Transferencia de la Unión Europea.

Así en materia de servicios intragrupo y los servicios entre entidades vinculadas en general, el art. 16.5 TRLIS²⁶ insiste en la exigencia de que **produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario**, dada la posibilidad de que sean utilizados para otras finalidades, como el reparto de beneficios sin respetar los requisitos mercantiles al efecto. Además se reitera que en caso de servicios prestados a varias entidades vinculadas, se establezcan reglas de reparto racionales.

Se regula también en el art. 16.6 TRLIS²⁷ los acuerdos de reparto de costes, estableciéndose condiciones para la deducibilidad de los gastos derivados de dichos

²⁵ Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RD 439/2007.

²⁶ 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.

²⁷ 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.

acuerdos, en base a los principios de racionalidad, utilidad y proporcionalidad. Estos requisitos se desarrollan en el art. 17 del RIS.

Por último, el art. 16.7 TRLIS, desarrollado por el Capítulo VI del RIS (arts. 22 a 29 nonies) regula los acuerdos previos de valoración de las operaciones vinculadas, cuyo procedimiento se recoge en el Reglamento del Impuesto.

2.3. Modificaciones formales

2.3.1. Establecimiento de obligaciones de documentación

El art. 16.2 TRLIS²⁸ establece una nueva obligación de documentación de las operaciones vinculadas, con remisión al Reglamento para su determinación. Esta obligación se ha desarrollado en la Sección 3ª del Capítulo V del RIS (arts. 18 a 20 RIS).

Además esa misma obligación se extiende, de acuerdo con el párrafo 2º del art. 16.2 TRLIS²⁹, a las operaciones realizadas con residentes en países o territorios calificado de paraíso fiscal, lo que se desarrolla en el art. 21 ter RIS. Como ya se ha comentado, estas obligaciones de documentación han sido modificadas parcialmente por los Reales Decretos ley 6/2010 y 13/2010, así como por el RD 897/2010.

2.3.2. Modificaciones procedimentales

El art. 16.9 TRLIS, desarrollado por el art. 21 RIS, modifica el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, simplificando sus trámites y posibilitando tanto el ejercicio de la tasación pericial contradictoria como la interposición de los recursos que procedan contra la liquidación, por todas las personas o entidades afectadas. A este tema nos referiremos con más detalle posteriormente.

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.

²⁸ 16.2 p. 1º TRLIS: Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca **reglamentariamente**.

²⁹ 16.2 p. 2º in fine. TRLIS: 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.

2.3.3. Tipificación de nuevas infracciones

Por último otra novedad de la nueva regulación es la tipificación de nuevas infracciones para supuestos de incumplimiento de las obligaciones materiales y formales que establece la nueva normativa. Esta cuestión se regula en el art. 16.10 TRLIS y ha sido objeto también de una modificación puntual por el RD ley 6/2010, lo que se comentará más adelante.

3. Concepto y supuestos de vinculación contable y fiscal

3.1. Vinculación contable

El concepto de vinculación contable se contiene en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales número 15 (NECA 15), la cual, en su apartado 1, establece que 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.

En su apartado 2 se desarrolla el concepto, que como más adelante podremos comprobar no es muy lejano del contenido en el art. 16.3 TRLIS:

a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la NECA 13:

1. **Empresas del grupo:** La NECA 13 define al grupo contable, en términos más amplios que la definición de grupo mercantil contenida en el art. 42 CCO (el denominado grupo vertical), pues incluye también a los denominados grupos horizontales integrados por empresas que 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.
2. **Empresas asociadas:** Son aquellas en las que el grupo ejerce influencia significativa en su gestión, lo que se presume, entre otros supuestos³⁰, cuando hay una participación de al menos el 20% en los derechos de voto.

³⁰ 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;

3. Empresas Multigrupo: Que se caracterizan por estar sometidas a la gestión conjunta de empresas del grupo y de terceros ajenos a éste.

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**³¹ de las citadas personas físicas.

c) El **personal clave de la compañía o de su dominante**, entendiéndose 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.

3.2. Vinculación fiscal

Esta cuestión se regula en el art. 16.3 TRLIS, de acuerdo con el cual se considerarán personas o entidades vinculadas, cinco grupos de supuestos:

-
4. Intercambio de personal directivo; o
 5. Suministro de información técnica esencial.

³¹ 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.

3.2.1. Vinculación definida en función del control directo: sociedad-socios o partícipes/administradores y sus parientes

En los tres supuestos contemplados (letras a, b y c del art. 16.3 TRLIS) la participación debe ser no inferior al 5% (o del 1% si cotizan) y además los administradores son tanto los de derecho como los de hecho.

- 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.

3.2.2. Vinculación definida en función del grupo definido en 42.1 CCO

Se contemplan cinco supuestos:

- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad (antes sociedad), cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad (antes sociedad), cuando ambas entidades (antes sociedades) 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.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

3.2.3. Vinculación definida en función de la participación indirecta

Contempla dos supuestos (letras h e i):

- 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.

3.2.4. Vinculación entre casa central y sus sucursales en casos vinculados a la fiscalidad internacional

Se contemplan dos supuestos (letras j y k):

- 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.

3.3. Diferencias entre los conceptos contable y fiscal de vinculación

3.3.1. La vinculación definida en función del control socio-consejero-familiar con la entidad tiene un perímetro diferente.

- Así en el ámbito contable, si bien no se especifica el porcentaje de participación, que en el ámbito fiscal ha de ser de al menos el 5% (1% si hay cotización en un mercado regulado), se exige que la participación en los derechos de voto sea suficiente para ejercer una influencia significativa sobre la entidad.
- Por otra parte el concepto de familiar próximo es diferente, pues a efectos contables es más amplio ya que incluye personas que sin ser familiares legales, se encuentren en una situación análoga, y a la vez más estricto, pues se limita al 2º grado en línea recta o colateral, consanguínea o por afinidad, frente al tercer grado que contempla la norma fiscal.
- Por último la norma fiscal limita la vinculación a los consejeros, mientras que la contable incluye no sólo a éstos, sino también al personal clave de la compañía o de su dominante, que incluye tanto a administradores como a personal directivo y, en ambas normas se incluyen también a sus familiares próximos definidos en los términos ya vistos.

3.3.2. Una participación directa del 20% comporta tanto asociación a efectos contables como vinculación a efectos fiscales. Por el contrario si la participación es indirecta, sigue habiendo asociación y por tanto vinculación contable, pero no necesariamente habrá vinculación fiscal, si el porcentaje de dominio indirecto es inferior al 25% y no se consigue dicho porcentaje a través de una empresa del grupo (pues en tal caso la vinculación no viene por la letra h, sino por la letra e del mencionado 16 TRLIS).

3.3.3. El concepto contable de grupo es más amplio que el fiscal, pues este toma como referencia el grupo mercantil definido en el art. 42 CCO.

3.3.4. La utilización de presunciones es más intensa en el ámbito contable que en el fiscal, en el que prácticamente se limita a los administradores de hecho, pues en el concepto contable de vinculación se incluyen, entre otros supuestos, 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.

En resumen, los conceptos de vinculación contable y fiscal, si bien no coinciden exactamente, podemos concluir que son muy próximos y que coincidirán en la mayoría de los casos reales.

4. Métodos de valoración de operaciones vinculadas en los ámbitos contable y fiscal

4.1. Recepción métodos de valoración de la OCDE

4.1.1. Análisis de comparabilidad

De acuerdo con lo establecido en las directrices de la OCDE, la aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una

operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes.

Por tanto es imprescindible realizar lo que las directrices denominan un análisis de comparabilidad, para lo cual las directrices han enumerado varios factores determinantes de la comparabilidad, entre los que incluyen las características de los activos o de los servicios, el análisis funcional³², las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias mercantiles realizadas por las partes.

Además las directrices contemplan, en otros supuestos, la identificación de las operaciones realmente efectuadas, la evaluación de operaciones separadas o combinadas, la utilización de un rango de plena competencia y de datos de varios años

4.1.2. Métodos tradicionales basados en las operaciones

El capítulo II de las directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias regula los métodos tradicionales basados en las operaciones, entre los que incluye el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado, todos ellos han sido objeto de recepción en el art. 16.4 TRLIS.

4.1.3. Métodos del beneficio de la operación

Se regulan en el capítulo III de las directrices, que cita el método de reparto del beneficio global obtenido frente a terceros, entre las partes vinculadas y el método del margen neto transaccional, que consiste en determinar un margen neto de mercado, obtenido por otras empresas no vinculadas y aplicarlo a las operaciones entre vinculadas.

4.2. Regulación en el impuesto sobre sociedades

4.2.1. Análisis de comparabilidad

Los principios y criterios contenidos en las directrices de la OCDE han sido incorporados a nuestro derecho interno, en el art. 16 RIS, apartados 1 a 5, siendo de destacar que el análisis de comparabilidad incumbe a todo contribuyente que sea parte en una operación vinculada, pues a diferencia del sistema anterior en que la carga de la prueba recaía exclusivamente sobre la Administración Tributaria, tras la reforma las operaciones vinculadas deberán ser documentadas por las partes intervinientes.

³² En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, **la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa** (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas o entidades asociadas e independientes, es necesario comparar las tareas asumidas por las partes y valorar los riesgos asumidos por cada una de ellas.

El apartado 1 del art. 16 RIS establece la obligatoriedad del análisis de comparabilidad³³, exigiendo que las operaciones sean equiparables y en el apartado 4 se define lo que ha de entenderse por equiparabilidad y se establece expresamente que el análisis de comparabilidad forma parte de la documentación de la operación vinculada, obligatoria conforme al artículo 16.2 TRLIS, desarrollado por el art. 20 RIS. Además, conforme al apartado 5 del mismo artículo 16 RIS, tanto el análisis de comparabilidad como la información sobre operaciones equiparables son determinantes de la elección del método de valoración más adecuado.

Respecto de los factores determinantes del análisis de comparabilidad, el art. 16.2 RIS enumera prácticamente los mismos que constan en el capítulo I de las directrices especificando expresamente que el obligado tributario es quien debe realizar dicho análisis de comparabilidad, e indicar los comparables internos y externos que ha tenido en cuenta y, 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. Los factores determinantes citados en dicho apartado 2 son los siguientes:

1. **LAS CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DE LOS BIENES O SERVICIOS OBJETO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS:** Es esta materia se plantean innumerables problemas dada la creciente tendencia a la diferenciación del producto observada en el mercado, dado que las empresas tratan de modificar las características de los bienes y servicios que ofrecen para generar 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).
2. **LAS FUNCIONES ASUMIDAS POR LAS PARTES:** Siempre en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
3. **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.
4. **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.
5. **CUALQUIER OTRA CIRCUNSTANCIA QUE SEA RELEVANTE EN CADA CASO:** Como las estrategias comerciales.

4.2.2. Métodos principales para determinar el valor normal de mercado

El art. 16.4 TRLIS establece que para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

³³ 16.1 TRLIS.

A) MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE:

Equivale al Comparable uncontrolled price method -CUP- citado en las directrices de la OCDE) y se basa en el precio de mercado, 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.

Este método plantea importantes problemas prácticos, pues 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 y la realización de ajustes, siempre discutibles. Además debe tenerse en cuenta que la tendencia a la diferenciación de los productos, tanto en la marca, como en algunos elementos cualitativos (color, sabor etc.) dificultan enormemente el uso de comparables externos.

B) MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO

Equivale al "cost plus method" de las directrices de la OCDE y 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.

Este método, según las directrices, es más útil cuando se venden productos semiacabados entre dos partes vinculadas, habiéndose concluido unos acuerdos de puesta en común de equipos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios, no obstante plantea el problema de determinar dicho margen habitual, sobre todo cuando no hay comparables externos ni internos, como ocurre cuando una empresa trabaja en exclusiva para otra, realizando una maquila sobre sus productos, la cual a su vez únicamente recibe dicho servicio de la vinculada y no hay datos fiables de mercado sobre dicho servicio ni empresas maquiladoras cuya actividad pudiera ser comparable y cuyos márgenes pudieran servir como de mercado.

C) MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA

Es el denominado "Resale price method" de las directrices y 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 para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Este método es más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

4.2.3. Métodos de valoración subsidiarios

Al igual que en los principales, el art. 16.4 TRLIS ha incorporado a nuestro derecho los mismos métodos contemplados en las directrices de la OCDE y se aplican cuando, debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, debiendo utilizarse bien el método de la distribución del resultado, bien el método del margen neto del conjunto de operaciones:

A) MÉTODO DE LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO

Es el denominado "Profit Split method" en las directrices de la OCDE y 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.

En definitiva 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, los riesgos asumidos etc., lo que, en definitiva, exige un análisis funcional. Las directrices contemplan dos modalidades para su cálculo: el análisis de aportaciones, que reparte los beneficios conjuntos atendiendo al valor relativo de las funciones desarrolladas por cada vinculada y el análisis residual.

B) MÉTODO DEL MARGEN NETO DEL CONJUNTO DE OPERACIONES

Es el denominado por las directrices "Transactional net margin method o TNMM" y consiste en 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 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.

Este método es el más sencillo de aplicar, ya que no exige un análisis de comparabilidad complicado, al no ser necesario determinar ni las funciones ni los riesgos asumidos por cada parte vinculada, siendo además menos sensibles los márgenes que los precios.

No obstante el 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 base Amadeus, que publica el bureau Van Dick. No obstante será necesario realizar ajustes, cuando las empresas de referencia no sean comparables.

5. Valor convenido distinto del valor normal de mercado: ajustes primario y secundario contable y fiscal

5.1. Tratamiento contable de las operaciones entre partes vinculadas: ajustes contables por diferencias entre valor convenido y valor razonable

En el nuevo Plan General de Contabilidad se contempla tanto el principio de prevalencia del fondo sobre la forma, promulgado en el art. 34.2 CCo tras su reforma por ley 16/2007 como la contabilización a valor razonable de las operaciones entre empresas del grupo, de acuerdo con la NRV 21, lo que determina la realización de ajustes contables,

tanto primarios y secundarios, en términos muy similares a los previstos en el art. 16 TR LIS.

5.1.1. El principio de prevalencia del fondo sobre la forma previsto en el art. 34.2 CCO y en el marco conceptual del NPGC

5.1.1.1. *La posición del ICAC³⁴ bajo la vigencia del anterior PGC³⁵*

Aunque limitada a ciertas operaciones intragrupo y en relación con el reflejo en las cuentas individuales el ICAC ha venido sosteniendo en diversas consultas³⁶ que estas operaciones deben analizarse, de acuerdo con el principio de imagen fiel, atendiendo al fondo económico de la operación y, por tanto, a su verdadera naturaleza, con independencia de la forma jurídica empleada

Por tanto el ICAC, incluso con el anterior PGC y referido a operaciones intragrupo (no a las operaciones vinculadas en general), admite el principio de calificación contable con prevalencia del fondo sobre la forma jurídica.

5.1.1.2. *El art. 34.2 CCO en la redacción dada por Ley de Reforma Mercantil (ley 16/2007)*

La ley 16/2007 llevó a cabo una profunda reforma mercantil y contable, que afectó, entre otros al art. 34.2 del Código de Comercio, de acuerdo con el cual:

“Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Esta importante regla de calificación contable, equivale al principio de calificación fiscal a que se refiere el art. 13 LGT, de acuerdo con el cual:

“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”.

En ambos casos la función calificadoradora permite prescindir de la forma para poder atender a la verdadera naturaleza de la operación.

5.1.1.3. *El marco conceptual NPGC³⁷*

La parte primera del nuevo PGC, se dedica al denominado Marco conceptual, y el apartado 1º del mismo reitera el principio de imagen fiel que justifica la prevalencia del fondo sobre la forma, en el ámbito contable:

³⁴ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

³⁵ Plan General de Contabilidad de 1990.

³⁶ Consultas nros 11 del BOICAC 48 y 3 del BOICAC 64 y nota de 25/4/2005.

³⁷ Nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1547/2007.

*1º.- Cuentas anuales. Imagen fiel: Las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. **A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.***

5.1.2. Aplicación del valor razonable a las operaciones entre empresas del grupo

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración número 21 (en adelante NRV 21³⁸) y como regla general, las operaciones entre empresas del grupo se contabilizarán por su valor razonable.

Este mismo criterio ha de ser aplicable por analogía a las operaciones con empresas asociadas o con empresas multigrupo, en virtud del principio de prevalencia del fondo sobre la forma establecido en el artículo 34.2 CCo.

De lo anterior se deduce que cuando resulte de aplicación la NRV 21, por tratarse de operaciones entre empresas del grupo, se contabilizará a valor razonable, lo que determina la aparición de una diferencia si dicho valor razonable no coincide con el valor convenido. Esa diferencia, desde el punto de vista contable, exige realizar dos ajustes contables:

5.1.2.1. *Un ajuste contable primario*, consistente en reflejar contablemente la operación a su valor razonable y no al valor convenido.

5.1.2.2. *Un ajuste secundario*, para reflejar el desplazamiento patrimonial que surge por la diferencia entre ambos valores.

Así si el desplazamiento patrimonial se produce en contra del sujeto contable, que pierde tesorería (real o potencial y actual o futura si la operación es a crédito) deberá reflejar en su contabilidad una disminución en su patrimonio neto, bien directamente (vg por

³⁸ Norma de Registro y Valoración 21: 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.

reparto de beneficios o reservas o por devolución de aportaciones a sus socios), bien indirectamente, reflejando un gasto (v.g. una donación, si no es posible encontrar una causa onerosa).

Por el contrario, si el desplazamiento patrimonial es a su favor, deberá reflejar en su contabilidad, como contrapartida de su mejora en la tesorería (igualmente real o potencial y actual o futura si la operación es a crédito) bien un aumento en sus fondos propios por aportaciones de sus socios, bien un aumento indirecto en dichos fondos propios cuando deba calificarse de ingreso contable (dividendo, donación recibida etc.) e incluso una disminución del valor contable de su inversión en la vinculada si se entiende que se ha producido una devolución de aportaciones.

El tratamiento contable anterior puede aplicarse también en otras operaciones vinculadas en las que, en virtud del principio de imagen fiel, y su consecuencia de prevalencia del fondo sobre la forma (art. 34.2 CCO) se deba contabilizar por el valor razonable.

Para la práctica de dichos ajustes contables debe tenerse en cuenta además lo dispuesto en la NRV 18.2³⁹, las consultas del ICAC, entre otras, las relativas a la condonación de deudas entre empresas del grupo (consulta 4 publicada en el BOICAC⁴⁰ 79), a gastos de personal de sociedades dependientes asumida por la dominante (consulta 7 publicada en el BOICAC 75) y al tratamiento contable de los préstamos intragrupo (consulta 6 publicada en el BOICAC 79).

5.2. Ajustes fiscales por diferencias entre valor convenido y valor normal de mercado

5.2.1. Ajustes primario y correlativo

El art. 16.1⁴¹ TRLIS impone a efectos fiscales la valoración de las operaciones entre partes vinculadas por su valor normal de mercado.

³⁹ **NRV.18.2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.**

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

⁴⁰ Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

⁴¹ 16.1 TRLIS.

1º. 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.

2º. 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.

Ello posibilita que la Administración Tributaria pueda comprobar que los valores convenidos coinciden con los de mercado en las operaciones entre partes vinculadas y determina un primer ajuste fiscal por la diferencia, que es el denominado ajuste primario y su correlativo.

Mediante este ajuste se pretende exclusivamente que la valoración se refleje a efectos fiscales por su valor normal de mercado, lo que comporta una mayor renta en una de las partes y una menor renta (en el ejercicio o en otros posteriores) en la otra parte vinculada que interviene en la operación.

Por tanto el ajuste primario y su correlativo se neutralizan en términos de bases imponibles de los impuestos que gravan la renta (IRPF, IS e IRNR), bien en el propio ejercicio o considerando los efectos futuros del ajuste.

Lógicamente si la empresa ha contabilizado la operación a su valor razonable, y siempre que este coincida con el valor normal de mercado (lo que será el caso general), no será preciso realizar ajustes extracontables por el concepto de ajuste primario y correlativo, al estar ya ajustados contablemente.

5.2.2. Ajuste secundario

Mediante el ajuste secundario ha de calificarse fiscalmente la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia del desplazamiento patrimonial provocado por la aplicación de valores distintos de los normales de mercado.

El ajuste secundario se regula en el art.16.8 en los siguientes términos:

16.8 TRLIS. 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.

El segundo párrafo del mencionado 16.8 TRLIS impone una calificación determinada cuando la vinculación sea entre un socio o partícipe y la entidad en que participa, si bien dicha calificación se limita a la parte proporcional a la participación.

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.

La diferencia, si es a favor del socio, será considerada fiscalmente participación en beneficios de entidades; por el contrario, si el desplazamiento es a favor de la sociedad, se calificará fiscalmente de aportación a los fondos propios de la entidad.

El mencionado segundo párrafo omite tres cuestiones:

1. La calificación de la parte del desplazamiento que no se corresponda con el porcentaje de participación.
2. La existencia de otro posible tratamiento en la sociedad cuando el desplazamiento es a favor del socio y aquella no tiene beneficios o reservas que repartir o se acreditan otras causas que lo justifiquen.
3. El tratamiento en el socio cuando el desplazamiento es a favor de la sociedad, que implícitamente debe ser la de mayor valor fiscal de la participación, en correlación con la calificación de aportación a los fondos propios de ésta.

El art. 21 bis del RIS ha desarrollado reglamentariamente el art. 16.8 TRLIS.

En su apartado 1 se limita a reproducir textualmente el párrafo primero del 16.8 TRLIS, por lo que no añade nada nuevo a la regla general de calificación de la operación secundaria.

El apartado 2 desarrolla el mencionado párrafo 2º del art. 16.8 TRLIS y resuelve las tres cuestiones que éste había dejado pendientes, ya que:

1. Califica la parte del desplazamiento que no se corresponda con la participación, que será, bien utilidad percibida por la condición de socio, bien liberalidad, según que el desplazamiento sea a favor o en contra del socio.
2. Especifica que, para la sociedad, cuando el desplazamiento sea a favor del socio, será en todo caso una retribución de fondos propios.
3. Aclara que cuando el desplazamiento es a favor de la sociedad, y por la parte que corresponda a la participación del socio, se incrementará el valor fiscal de su participación.

La rigidez de esa calificación se compensa con la posibilidad de otra calificación, de acuerdo con el art. 21.bis.3 RIS.

21.bis.3 RIS.- La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2.

Esta posibilidad no estaba prevista en el art. 16.8 TRLIS y, de acuerdo con el tenor literal del 21.bis.3 RIS no se limita a la parte que había quedado sin regular por el 16.8 TRLIS, es decir el desplazamiento que no se corresponde con el porcentaje de participación, sino que afecta a todos los supuestos contemplados en el art. 21.bis.2 RIS y por tanto también a la parte del desplazamiento que se corresponde con el porcentaje de participación.

Al igual que se ha mencionado antes, el ajuste secundario determinará para la parte que se beneficia del desplazamiento un ingreso contable, una reducción del coste fiscal de la participación en la vinculada o un aumento de fondos propios por aportación de los socios. Para la parte que sufre el desplazamiento se producirá bien una reducción de su patrimonio neto, bien un gasto que ordinariamente se calificará fiscalmente de liberalidad.

Si la empresa ha realizado los pertinentes ajustes de su contabilidad a valor razonable, ello deberá tenerse en cuenta al realizar el ajuste secundario fiscal, que podrá no coincidir con lo realizado contablemente, lo que determinará ajustes extracontables.

La norma no contempla ninguna regla especial para practicar el ajuste secundario cuando la relación no es del socio o participe con la entidad en que participa. En tales casos y sobre la base del párrafo primero del art. 16.8 TRLIS, será necesario calificar la verdadera naturaleza del desplazamiento provocado por la aplicación de precios distintos de los de mercado.

En las operaciones entre empresas del grupo, en los términos del art. 42 CCO, que no estén vinculadas accionarialmente (vg. sociedades hermanas vinculadas por un socio común que las domina), la solución pasará por imputar el desplazamiento al socio común (v.g. la sociedad dominante), la cual recibirá el desplazamiento patrimonial en concepto de dividendo o utilidad y trasladará dicho desplazamiento a la otra sociedad en concepto de aportación a sus fondos propios.

En las operaciones con personas físicas vinculadas por su carácter de familiares próximos de socios, el desplazamiento patrimonial de la sociedad hacia éstos habrá de calificarse de donación de los socios hacia dichos familiares, por lo que será necesario realizar dos ajustes secundarios, uno entre la sociedad y sus socios y otro entre éstos y sus familiares, sujeto al impuesto sobre donaciones.

5.2.3. Efectos en la tributación por impuestos sobre la renta (IS e IRPF): ejercicio actual y futuros

5.2.3.1. *En el impuesto sobre sociedades: especial referencia a la deducción por doble imposición*

El ajuste primario será neutral en términos de bases imponibles (del propio ejercicio o posteriores) en el Impuesto sobre Sociedades si todos los intervinientes son sujetos pasivos de este impuesto. Es decir no provocará por sí mismo una mayor tributación.

Por el contrario el ajuste secundario no siempre será neutral, especialmente cuando no sea aplicable la deducción por doble imposición de dividendos o se califique de liberalidad.

Cuando el desplazamiento es a favor del socio o partícipe, con participación directa o indirecta, el art. 30 TRLIS contempla una deducción por doble imposición de dividendos que se limita, de acuerdo con el art. 21.bis. 2.a RIS, a la parte que corresponde a la participación. Dicha deducción neutraliza totalmente el efecto en la B.I.⁴² del IS del ajuste secundario.

⁴² Base Imponible.

Por el contrario la parte del desplazamiento a favor del socio o partícipe, que no se corresponda con su porcentaje de participación, se califica fiscalmente de utilidad percibida por su condición de socio, que no puede disfrutar de dicha deducción por doble imposición, por lo que tributa efectivamente en el IS, determinando una sobreimposición respecto de la situación de plena competencia.

Y en el caso de que el desplazamiento sea a favor de la sociedad, la parte que se corresponda con el porcentaje de participación del socio es neutral para ambos, pues se califica de aportación de los socios a los fondos propios que incrementa el valor fiscal de su participación, por lo que será fiscalmente neutral.

Pero la que no se corresponda con dicho porcentaje, la sociedad tendrá que computar un ingreso fiscal por liberalidad recibida (la norma lo califica directamente de renta) y el socio no podrá incrementar el valor fiscal de su participación ni deducirlo como gasto con efectos fiscales, ya que se califica de liberalidad.

5.2.3.2. En el IRPF⁴³ de las personas físicas intervinientes

Los efectos del ajuste primario son igualmente neutrales, si bien ha de tenerse en cuenta que en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, no resulta aplicable la regla especial de imputación temporal prevista en el art. 14.2.d de la LR, sino la general del art. 14.1.c, que obliga a tributar por el ajuste en el año de la alteración patrimonial.

Por el contrario, el ajuste secundario, cuando suponga la calificación de dividendo o utilidad para el socio, no será neutral, pues el socio no podrá aplicar la deducción por doble imposición de dividendos, pero tributará con el tipo blando de la renta del ahorro, frente a la que habría correspondido en el ajuste primario, que normalmente tributará como renta general. En general el ajuste provocará una mayor o menor tributación conjunta de los intervinientes en la operación vinculada, dependiendo del tipo de gravamen efectivo aplicable al socio en el IRPF y a la sociedad en el IS.

Si el desplazamiento es a favor de la entidad, el socio o partícipe persona física podrá incrementar el valor fiscal de su participación, pero sólo en la parte de dicho desplazamiento que se justifique por su porcentaje de participación, por el resto el efecto será igual que en el IS, provocando la correspondiente sobreimposición respecto de la situación de plena competencia.

5.2.3.3. Comparación de la tributación resultante con la de plena competencia

A) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Si todos los intervinientes en la operación son sujetos pasivos de este impuesto y la relación de vinculación es socio o partícipe entidad y la participación es del 100%, la situación resultante es similar a la de plena competencia, en términos de tributación por IS.

⁴³ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por el contrario, si la participación es inferior a dicho porcentaje, se pierde una parte de la deducción por doble imposición o se califica una parte del desplazamiento como liberalidad, lo que determina una sobre imposición respecto de la situación de plena competencia en la que se habrían aplicado valores de mercado.

Si la relación de vinculación es cualquier otra, el ajuste secundario determinará una sobreimposición consecuencia de la calificación de liberalidad para alguna de las partes intervinientes, del importe total del desplazamiento patrimonial. No obstante lo anterior, cuando la relación de vinculación sea la de familiar próximo de un socio o partícipe, el ajuste indirecto a que antes se ha hecho referencia (consistente en imputar a los socios el desplazamiento patrimonial, sin perjuicio de su calificación como donación de éstos a sus familiares) conduce a una situación similar a las operaciones socio-sociedad.

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Si alguno de los intervinientes es socio persona física, cualquiera que sea el porcentaje de su participación en la entidad, el ajuste no será en general neutral, debido al hecho de que si el ajuste primario afecta a la parte general de la B.I. del IRPF tributará o desgravará a tipo marginal, mientras que el ajuste secundario, de afectar a la B.I. del IRPF, normalmente tributará o desgravará en el futuro en la renta del ahorro (19-21% en 2011), lo que impide, a priori, determinar el impacto neto del ajuste fiscal en todos los intervinientes.

En el caso de los consejeros no socios, el ajuste secundario provocará una liberalidad que será renta para quien la perciba y no será gasto fiscalmente deducible para el pagador.

Si las personas físicas intervinientes son familiares de socios, se producirá el ajuste indirecto a que ante se ha hecho referencia, con efectos el Impuesto sobre Donaciones.

5.2.4. Efectos en otros tributos

5.2.4.1. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Quando el desplazamiento patrimonial no pueda explicarse con una causa onerosa ni en una operación societaria (distribución o aportación a los fondos propios de una entidad), deberá analizarse si comporta una donación u otro negocio lucrativo, bien entre los intervinientes en la operación o con otras personas relacionadas con éstos.

A tal efecto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 618 del Código Civil:

“La donación es un acto de liberalidad por el cual un persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”.

A continuación habrá que analizar si se realiza el Hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Artículo 3 ley 29/87.- Hecho imponible([8])

1. Constituye el hecho imponible:

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».

De considerarse aplicable este hecho imponible, ello afectaría al coste fiscal de adquisición de la participación de los donatarios que sean socios, que se incrementaría en ese mismo importe a efectos de futuras plusvalías, de acuerdo con el art. 36 de la ley 35/06, reguladora del IRPF.

5.2.4.2. Impuesto sobre operaciones societarias

El ajuste secundario, cuando el desplazamiento es a favor de la entidad, se calificará (por la parte proporcional a la participación) como aportación de sus socios, sin que ello suponga un aumento de su capital social, lo que constituye el hecho imponible del impuesto sobre Operaciones Societarias, que tributará al 1%, en aplicación de lo dispuesto en la nueva redacción del art. 19 TR ITP-AJD⁴⁴, dada por la ley 4/08:

«Artículo 19.

1.- Son operaciones societarias sujetas:

2º. Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social».

antes decía:

«2º. Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales».

5.3. Conclusiones

De lo anterior se deduce que tanto en el ámbito contable como en el fiscal la realización de operaciones a precios convenidos diferentes de los de mercado determina sendos ajustes, uno para que la operación se compute a su valor de mercado (ajuste primario) y otro para calificar el desplazamiento patrimonial a favor o en contra de los intervinientes, que se produce por la diferencia entre los valores convenidos y los de mercado (ajuste secundario).

En ambos ámbitos, contable y fiscal, es preciso pues realizar tanto una valoración (a valor razonable en la contabilidad y a valor de mercado en la fiscalidad) como una calificación contable o fiscal del correspondiente desplazamiento patrimonial.

Es posible que el valor razonable determinado a efectos contables no coincida con el valor de mercado aplicable a efectos fiscales, pero eso será en supuestos residuales, de manera que en la mayoría de los casos, si se contabiliza a valor razonable no será preciso realizar ajustes fiscales (primario y su correlativo en la otra parte vinculada).

⁴⁴ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Del mismo modo es mayor la posibilidad de que la calificación del desplazamiento patrimonial en que consiste el ajuste secundario contable, no coincida con el ajuste secundario a efectos fiscales y ello es debido a la calificación imperativa incluida en el art. 16.8 párrafo 2º TRLIS y su desarrollo reglamentario en el art. 21 bis RIS (especialmente en su apartado 2). Pese a ello existe la posibilidad de que en una reinterpretación sobre la base del art. 21 bis.3 RIS, que concilie ambas calificaciones contable y fiscal.

6. Documentación contable y fiscal de las operaciones entre partes vinculadas

6.1. Información sobre operaciones vinculadas que ha de constar en la memoria

El Nuevo Plan General de Contabilidad dedica su tercera parte a las cuentas anuales y, entre dichos documentos se incluye la Memoria, cuyo contenido se desarrolla en dicha parte del PGC. Entre la información que ha de constar en la Memoria, el apartado 23 se refiere a la información sobre operaciones vinculadas, que deberá incluir los siguientes extremos:

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías: a) Entidad dominante; b) Otras empresas del grupo. c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes. d) Empresas asociadas. e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa. f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante. g) Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.*
- b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.*
- c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.*
- d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la empresa) y garantías otorgadas o recibidas.*
- e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.*
- f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.*

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

- a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
- b) Prestación y recepción de servicios.
- c) Contratos de arrendamiento financiero.
- d) Transferencias de investigación y desarrollo.
- e) Acuerdos sobre licencias.
- f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie.

En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

- g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.
- h) Dividendos y otros beneficios distribuidos.
- i) Garantías y avales.
- j) Remuneraciones e indemnizaciones.
- k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
- l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.
- m) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la empresa y la parte vinculada.
- n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.
- o) Acuerdos de gestión de tesorería, y
- p) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección.

Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

7. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo.

6.2. Obligación de documentación a efectos fiscales: regulación posterior a la Ley de Prevención del Fraude Fiscal

La exigencia de documentación en operaciones vinculadas es una novedad introducida por la Ley de Prevención del fraude, que dio nueva redacción al art. 16 TRLIS.

En su exposición de motivos, la ley de prevención del fraude fiscal se afirma que el correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración tributaria a estos efectos.

Las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Para ello, el futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimientos desproporcionados.

En coherencia con ello, el art. 16.2 TRIS establece que:

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

El RD ley 6/2010 ha añadido al art. 16.2 TRIS un segundo párrafo:

“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 ocho 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”.

Además el mencionado RD ley 6/2010 incluye la siguiente D.A. Única:

Disposición adicional única. Adaptación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a la jurisprudencia comunitaria y al derecho comparado. Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este real decreto-ley, tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales.

Esta D.A. Única se ha desarrollado en el RD 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el RIS, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sigue el modelo del Código de Conducta de Documentación Europea (Resolución del Consejo y de los Representantes de los EEMM, de 27/6/2006, D.O.C.E. 28/7/2006) que no es una norma jurídica, ni puede ser invocado ante los Tribunales, pero vincula políticamente a los EEMM y establece que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la AEAT⁴⁵ la documentación relativa al grupo y la relativa al propio obligado tributario.

Solo se excluye (en su redacción inicial) la documentación de las operaciones intragrupo de consolidación fiscal, las realizadas con Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas, y las OPAS Y OPV, pero se exige en todo caso en las operaciones con residentes en paraísos fiscales.

⁴⁵ Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

A esta lista el mencionado RD 897/2010 ha añadido las operaciones entre las entidades financieras que formen un SIP (Sistema Institucional de Protección) y las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado.

La exposición de motivos del RD 1793/2008 afirma que se ha ponderado la garantía de la comprobación con el principio de minoración del coste de cumplimiento.

Y añade que en el nivel de exigencia de la documentación se han combinado 2 criterios: La dimensión del grupo y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Por ello se han reducido las obligaciones de las ERD y de las personas físicas, salvo en operaciones de especial riesgo, distinguiéndose entre la documentación exigible al grupo, de la relativa al propio obligado tributario:

1. DOCUMENTACIÓN DEL GRUPO (19 RIS):

- 1.1. No se exige a grupos que sean Empresas de Reducida Dimensión (ERD).
- 1.2. Incluye su delimitación subjetiva, el reparto de funciones y riesgos, la titularidad de intangibles, la política del grupo sobre precios de transferencia, acuerdos de reparto de costes, Contratos de prestación de servicios (fees), los acuerdos previos de valoración (APAS), los procedimientos amistosos celebrados y la memoria del grupo.
- 1.3. Se mantiene la documentación mientras no cambien las circunstancias en ejercicios posteriores.

2. DOCUMENTACIÓN RELATIVA AL PROPIO OBLIGADO TRIBUTARIO (20 RIS):

1.1. Consta de cinco bloques:

- identificación de la operación e intervinientes
- análisis de comparabilidad
- selección del método de valoración
- acuerdos de reparto de costes (ARC)
- otra información relevante y pactos parasociales

También se mantiene para periodos posteriores si no hay cambios sustanciales.

1.2. La exigencia se graduó en función del riesgo fiscal: Para empresas de reducida dimensión y personas físicas (excepto operaciones con residentes en paraísos fiscales) se distinguen cinco situaciones:

1. Operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF a los que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

Se exige toda la documentación excepto la relativa a los acuerdos de reparto de costes.

2. Transmisión de negocios o participaciones sin cotización:
Se exigen las obligaciones previstas en las letras a) (identificación de los participantes en la operación vinculada) y e) (cualquier otra información relevante, incluidos pactos parasociales) del apartado 1, así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.
3. Transmisión de inmuebles o activos intangibles:
Se exigen las obligaciones previstas en las letras: a) (identificación...); c (métodos de valoración...) y e (cualquier otra información relevante...).
4. Prestación de servicios profesionales:
Se exige: La prevista en la letra a) del apartado 1 (identificación), así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16.6 de este Reglamento cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que les resulte de aplicación lo previsto en el citado artículo.
5. Resto casos: Las previstas en las letras a) (identificación) y e (otra información relevante) del apartado 1, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

3. DOCUMENTACIÓN RELATIVA A LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS PERO RESIDENTES EN PARAÍDOS FISCALES (21 TER RIS):

Pese a que no exista vinculación entre las partes, cuando una de ellas resida en un paraíso fiscal, la otra parte, residente en España, estará obligada a documentar dichas operaciones, en términos similares a las vinculadas, es decir: identificación, análisis de comparabilidad, aplicación de los métodos de valoración, criterios de reparto de gastos y otra información relevante.

Se exceptiona de dicha obligación de documentación, con ciertos requisitos contenidos en el apartado 2 del art. 21 ter RIS, los servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

7. Aspectos procedimentales en materia de operaciones entre partes vinculadas

El procedimiento del valor normal de mercado se regula en el art. 16.9 TRLIS, que se limita a fijar los principios básicos que han de respetarse, y que se remite al desarrollo reglamentario, contenido en el artículo 21 RIS.

Al igual que en la normativa anterior a la reforma, el procedimiento de 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, pero a diferencia de dicha normativa, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario, sin perjuicio de dar entrada en el procedimiento posteriormente a las demás partes vinculadas intervinientes.

La comprobación de valores determina una liquidación provisional, la cual puede ser objeto de recurso (o en su caso de tasación pericial contradictoria) tanto por el propio obligado tributario, como por las restantes partes vinculadas, con algunas limitaciones, como la de optar de forma conjunta por promover, en su caso, la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación.

El ajuste correlativo lo practica la propia Administración, una vez firmes los valores comprobados, para las restantes partes vinculadas, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora⁴⁶.

Además el Reglamento soluciona eficazmente los problemas de prescripción que podrían producirse respecto de las restantes partes vinculadas, ya que los recursos se limitan a la liquidación provisional derivada del ajuste realizado al obligado tributario comprobado, por lo que sus respectivas declaraciones no habrán sido objeto de liquidación que interrumpa su prescripción, lo que no afecta a la prescripción del ajuste correlativo ya que éste se va a practicar en una liquidación del último periodo impositivo declarado, que, por tanto, no tiene problemas de prescripción.

Este procedimiento no es aplicable a las restantes partes vinculadas que sean no residentes en territorio español sin establecimiento permanente en el mismo. Si dichos no residentes pueden invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, deberán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley.

En resumen, la reforma ha mejorado sustancialmente el procedimiento de comprobación del valor, que anteriormente estaba integrado por varios actos que se comunicaban al resto de las partes vinculadas, dándoles la posibilidad de alegar en cada uno de ellos con la correspondiente complejidad, sin que con ello se mejorase su seguridad jurídica ni su derecho de alegación, prueba y recurso⁴⁷.

⁴⁶ 21.4 RIS: Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista periodo impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

⁴⁷ **Artículo 16 RIS (redacción anterior al RD 1793/08)** *.Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.*
Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se procederá de la siguiente manera:

Una cuestión a debate es la posibilidad de que el obligado tributario pueda realizar ajustes extracontables por el concepto de operaciones vinculadas, o, por el contrario dicha facultad se reserve exclusivamente a la Administración Tributaria.

En el ámbito contable, las empresas deberán contabilizar a valor razonable, no solo en el caso de operaciones entre empresas del grupo (en aplicación de la NRV 21), sino incluso en aquellos supuestos en que resulte de aplicación el principio de prevalencia del fondo sobre la forma del art. 34.2 CCO. En tales casos no será preciso realizar ajuste fiscal alguno dado que en general coincidirán el valor razonable contabilizado con el valor de mercado.

Lo que no parece razonable es que, en tales supuestos, la empresa contabilice a valores convenidos y pretenda realizar ajustes extracontables en su declaración del Impuesto directo (IRPF, IS O IRNR), ya que en tal caso estará cuestionando su propia contabilidad.

En este tema, el art. 16.2.º sólo contempla que sea la Administración tributaria la que efectúe, en su caso, las correcciones valorativas, lo que unido a la anterior, debe llevarnos

-
- a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.
 - b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinentes.
 - c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, se pondrán de manifiesto a las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.
 - d) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.
 - e) El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.

El acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada.

El valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto.

4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

a la conclusión de que el único ajuste por operaciones vinculadas que puede realizar el obligado tributario es en su contabilidad, pero nunca en su declaración tributaria.

Una última cuestión que se plantea en materia de procedimiento es si la Administración Tributaria está obligada a utilizar el procedimiento de valoración por operaciones vinculadas previsto en el art. 16 TRLIS o, por el contrario puede evitar dicho procedimiento, en virtud de la facultad prevista en el art. 143 TRLIS⁴⁸ en relación con el art. 10.3 del mismo texto legal, de acuerdo con los cuales, la Administración tributaria (y especialmente la Inspección de los Tributos) está facultada para determinar el resultado contable (a efectos exclusivamente tributarios), por lo que podría calcular el resultado contable que deriva de la aplicación del valor de mercado sin necesidad de seguir el procedimiento especial previsto para la comprobación del valor de las operaciones vinculadas.

De resultar aplicable la vía del artículo 143 TRLIS, se producirían consecuencias procedimentales (no resultaría aplicable el procedimiento especial) y sustantivas (no resultaría necesario practicar el ajuste correlativo), por lo que teniendo en cuenta además el principio general del derecho de prioridad de la norma especial sobre la general, la conclusión debe ser considerar preferente la aplicación del régimen de operaciones vinculadas prevista en el art. 16 TRLIS sobre la vía excepcional prevista en el art. 143 TRLIS que, no obstante, pudiera resultar aplicable en operaciones no vinculadas cuando por la existencia de algún negocio jurídico anómalo (simulación, fraude de ley etc.) sea posible aplicar el principio de prevalencia del fondo sobre la forma previsto en el art. 43 CCo, y en general el de calificación fiscal ya citado.

8. Infracciones y sanciones específicas en materia de operaciones vinculadas

El art. 16.10 TRLIS, en su redacción posterior a la Ley de Prevención del Fraude Fiscal (ley 36/2006) ha introducido dos nuevas infracciones tributarias graves específicas del régimen de operaciones vinculadas, aplicables a 3 tributos: IRPF, IS y IRNR:

1. No aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.
2. No declarar el valor normal de mercado que se derive de dicha documentación.
3. Es decir, conforme a la primera infracción, la conducta del obligado tributario ha sido hacer caso omiso de las obligaciones de documentación (no aportar de forma completa) o manipularla (aportar documentación inexacta o con datos falsos), sin que el tipo de la

⁴⁸ Artículo 143.-Facultades de la Administración para determinar la base imponible.

A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley.

Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

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.

infracción exija que haya discrepancia entre el valor declarado y el de mercado, pues lo que se sanciona es el incumplimiento de un deber formal (el de documentar las operaciones vinculadas), con el que el legislador ha intentado prevenir el incumplimiento material (que se apliquen valores distintos de los de mercado). A la inversa, si el obligado tributario aporta toda la documentación de forma completa, aun cuando el valor aplicado difiera del valor de mercado, no cometería infracción alguna.

El segundo tipo infractor, igualmente formal, se refiere a una conducta diferente, pues en este caso el obligado tributario lleva la documentación exigible, pero no la tiene en cuenta al declarar el valor normal de mercado, conducta aparentemente absurda pero que podría ocurrir si el obligado tributario pretende evitar la otra infracción, pero no respetar el mandato de declarar el valor normal de mercado.

Las sanciones específicas, correspondientes a estas infracciones distinguen igualmente dos supuestos:

1. Que no proceda efectuar correcciones valorativas, es decir, que el valor declarado coincide con el de mercado. Esta sanción consistirá en una multa pecuniaria fija a razón de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos omitido, inexacto o falso, pero en el caso de Empresas de Reducida Dimensión, se establece un límite máximo⁴⁹, del 10% del conjunto de operaciones vinculadas o del 1% del importe neto de la cifra de negocios.
2. Que proceda efectuar dichas correcciones valorativas, en cuyo caso queda excluida la sanción anterior y se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 15% de la diferencia con un mínimo del doble de la que correspondería conforme a la anterior. Esta sanción es incompatible (principio non bis in idem) con las reguladas en la vigente LGT⁵⁰ para los supuestos de infracciones relativas a conductas tipificadas en los arts. 191, 192, 193 o 195 LGT, que se refieren a ocasionar algún perjuicio económico presente o futuro a la Hacienda pública (dejar de ingresar, obtener indebidamente devoluciones, etc.).

Resulta aplicable a estas sanciones específicas del régimen de operaciones vinculadas, la reducción prevista en el art. 188.1 LGT⁵¹, ya que así lo establece expresamente el art. 16.10.2º in fine TRLIS⁵².

Y también resulta de aplicación la reducción por el ingreso inmediato o en los plazos del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento prevista en el art. 188.3 LGT⁵³, pues así lo establece también de forma expresa el art. 16.10.3º TRLIS⁵⁴.

⁴⁹ Límites introducidos por el art. 14 del Real Decreto Ley 6/2010.

⁵⁰ Ley General Tributaria, aprobada por ley 58/2003.

⁵¹ Artículo 188 LGT. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

⁵² 16.10.2º TRLIS: 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.

Mucho más compleja resulta la sanción en materia de ajuste secundario y de retenciones por operaciones vinculadas, que se rigen por las normas generales y no se ven afectadas por estos tipos infractores.

9. Bibliografía

- Marco Sanjuán, J.A.; Lafuente Molinero, F.; Rosón Silván, P. y Badás Cerezo, J. (2010). *Prácticas de valoración y documentación de operaciones vinculadas*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Calderón Carrero, J.M. (2008). "La prestación de servicios intragrupo en la nueva regulación de operaciones vinculadas", *Carta Tributaria*, Monografías, 8, pp. 3-18.
- Carbajo Vasco, D. (2010). "Un apunte sobre la incidencia de la nueva redacción de la guía de preciso de transferencia en el tratamiento de las operaciones vinculadas en España", *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 9, pp. 19-24.
- OECD (2010). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. París: Editorial OCDE.
- Sanz Gadea, E. (2008). "Operaciones vinculadas, perspectivas contable y fiscal", *La Ventana de la AEAT Monografías números 13 y 14*.
- Sendín Cifuentes, J.L. (2009). "Operaciones vinculadas: aplicabilidad del ajuste secundario en operaciones internas", *Carta Tributaria*: Monografías, 15, pp. 3-21.
- Serrano Gutiérrez, A. (2007). "La aplicación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas. Criterios contables y fiscales", *Actum Fiscal*, 1, pp. 77-82.
- Suárez Mosquera, C. (2007). "La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal", *Crónica Tributaria*, 125, pp. 149-174.

⁵³ 188.3 LGT. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

⁵⁴ 16.10.3º TRLIS: 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.