



Nueva legislación en materia de operaciones vinculadas: un respiro para las pymes

El real decreto que regula las operaciones vinculadas ha permitido respirar a la gran mayoría de las pequeñas y medianas empresas españolas que se han pasado el último periodo sumergidas en una situación de incertidumbre en relación a la documentación que debían presentar por sus operaciones vinculadas. No obstante, aún existen temas no suficientemente aclarados, como son el precio de transferencia a precio de mercado o las posibles sanciones

David Pascual-Ezama

Universidad Complutense de Madrid

José Luís Aldea Espinosa

Director Financiero de Vinci Hoteles

* Nuestro agradecimiento a Asesoría Fisco S.L. y Fivema Consulting S.L. por su desinteresada colaboración.

La legislación española, respecto a la problemática de las operaciones vinculadas, se ha ido modificando desde sus comienzos con el artículo 16 de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre sobre medidas para la prevención del fraude fiscal (LPFF) que, a su vez, reformaba en profundidad el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004 de 5 de marzo (TRLIS) con el objetivo de adaptarse a la legislación europea (Montero 2010). El pasado día 10 de julio se publicó el esperado Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Este real decreto ha permitido respirar a la gran mayoría de las pequeñas y medianas empresas españolas que se han pasado el último periodo sumergidas en un absoluto caos sobre la documentación que debería presentar por sus operaciones vinculadas.

OBLIGATORIEDAD DE PRESENTAR LA DOCUMENTACIÓN

Uno de los principales problemas que tenían los asesores fiscales, responsables de contabilidad y, sobre todo, las pequeñas y



CONSULTE
"La regulación de las obligaciones vinculadas" en www.partidadoble.es

medianas empresas era la dificultad para poder preparar de forma correcta la documentación, ya que las operaciones entre empresas son muy frecuentes y las que se producen entre los administradores y/o partícipes y las sociedades aún más. La legislación marca que hay que presentar un documento por cada operación, por lo que la inversión en tiempo que eso requería para poder realizar el trabajo era enorme. Además, la responsabilidad era muy grande ya que las sanciones, de las que hablaremos más adelante, son desproporcionadas para las cifras que manejan las pequeñas y medianas empresas y podrían provocar un daño irreparable. Por este motivo, muchos asesores fiscales se sintieron incapaces de preparar dicha documentación y muchas empresas de gestión se subieron al carro solicitando hasta 100 euros por documento y una permanencia mínima de un número de años,

FICHA RESUMEN

Autores: David Pascual-Ezama/ José Luis Aldea Espinosa

Título: Nueva legislación en materia de operaciones vinculadas: un respiro para las pymes

Fuente: Partida Doble, núm. 233, junio 2011

Resumen: En este artículo se recogen las modificaciones más importantes que se han producido en la obligatoriedad de presentación de documentación por parte de las empresas en cuanto se refiere a las operaciones vinculadas a raíz del Real Decreto 897/2010 de 9 de julio. Si bien es cierto que el nuevo RD exime de presentar documentación a la gran mayoría de las pequeñas y medianas empresas que no tenía capacidad ni mecanismos para poder cumplir adecuadamente con la norma, aún se han quedado en el aire algunos aspectos que, para aquellas que deban presentar la documentación, no están suficientemente claros, como el precio de transferencia a precio de mercado o los casos en los que podrían ser sancionados. Este trabajo finaliza con una serie de propuestas sobre los criterios que podría establecer la Administración en esta materia.

Palabras clave: Gestión. Operaciones vinculadas. Documentación. Precios de transferencia. Valor de mercado.

Abstract: *This article lists the most important changes that have occurred in the mandatory submission of documents by companies in respect of transactions with Royal Decree 897/2010 of 9 July. While it is true that the new Royal Decree exempts a submission to the vast majority of small and medium businesses have the ability and mechanisms to adequately meet the standard, the air still left in some aspects, for those to be submit the documents are not clear enough, as the transfer price at market value or where they might be punished. The study ends with proposals on the criteria that would establish the Administration.*

Key words: Management. Transactions. Documentation. Transfer pricing. Market value.

CUADRO 1

RESUMEN DE OBLIGACIONES

Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	Documentación	Consignación en la declaración MOD. 200
Operaciones excluidas de documentación y declaración		
- PYMES < 8M € y hasta 100.000 € conjunto de operaciones vinculadas (excepto paraísos fiscales)	NO	NO
- Grupo fiscal (independientemente del volumen de operaciones)	NO	NO
- AIES, UTES (independientemente del volumen de operaciones)	NO	NO
- Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independientemente del volumen de operaciones)	NO	NO
- Operaciones realizadas entre Entidades de Crédito integradas en un SIP aprobado por el BE (independientemente del volumen de operaciones)	NO	NO
Operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad		
Hasta 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas)	NO	NO
Hasta 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (en operaciones específicas). Se distingue:		
- ≤ 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración	SÍ	NO
- > 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración	SÍ	SÍ
Más de 250.000 € de operaciones vinculadas. Se distingue		
- ≤ 100.000 € conjunto de operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración	SÍ	NO
- > 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración	SÍ	SÍ

Fuente: www.agenciatributaria.es

coste que no podía ser asumido por gran parte de las pequeñas y medianas empresas. Con la nueva normativa se soluciona gran parte del problema, ya que el número de empresas a las que se les exige presentar la documentación se ha visto reducido de manera significativa. En el Cuadro 1 podemos observar un resumen de las obligaciones de presentación de documentación.

En el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, con efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009,

se modifican los apartados 3 y 4 del artículo 18 y el punto 3 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y se añade el apartado 5. Las principales novedades son las siguientes:

- Se exonera de presentar documentación de las operaciones vinculadas a todas aquellas empresas con importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio inferior a 8 millones de euros y con un total de operaciones vinculadas que no supere, en conjunto, los 100.000 euros de valor de mercado.

Según recoge el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio:

"3. No será exigible la documentación prevista en esta Sección 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 la Ley del Impuesto. 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".

- Igualmente, quedan excluidas del cumplimiento de las obligaciones de presentar documentación las siguientes operaciones vinculadas:

- a) Las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo de consolidación fiscal que tributen por el régimen especial de consolidación fiscal.
- b) Las operaciones realizadas por las agrupaciones de interés económico y uniones

temporales de empresas, tanto con sus empresas miembros como con cualquier otra empresa del mismo grupo fiscal al que pertenezcan aquellas empresas miembros.

- c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) Las operaciones realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección (SIP) aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento del referido sistema institucional de protección.

Según recoge el RD 897/2010:

"4. Tampoco será exigible la documentación prevista en esta Sección en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto.

b) A las realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto, por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) Las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte del referido sistema institucional de protección de los requisitos establecidos en la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley

« Entre las operaciones que han quedado exentas de presentar documentación se encuentran las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores »

13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros".

- Lo mismo sucede con las operaciones vinculadas realizadas en el periodo con la misma persona o entidad cuando la contraprestación conjunta de las mismas no supere 250.000 euros de valor de mercado. Se excluyen las operaciones especiales mencionadas y el límite se refiere a la contraprestación de las operaciones, esto es, por ejemplo, que en caso de préstamo se refiere al importe de los intereses y, en el de un alquiler, a la cuantía anual del mismo, y no al importe del préstamo o al valor del inmueble, respectivamente. No obstante, existen cuatro excepciones en este punto:
 - a) Operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que estén en territorio UE y se acredite motivo económico válido y actividad económica.
 - b) Operaciones entre socios que determinen el rendimiento neto de sus actividades en estimación objetiva y sociedades en las que participen, ellos o sus cónyuges y sus descendientes directos o indirectos en, al menos, un 25%, siempre que se realicen en el desarrollo de la actividad económica.
 - c) Las operaciones consistentes en transmisión de negocios o participaciones en sociedades que no están admitidos a cotización en ningún mercado.
 - d) La transmisión de inmuebles o de activos que se consideren intangibles contablemente.

El RD de 9 de julio especifica:

"e) 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. En este cómputo se excluirán las operaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º siguientes de esta letra.

Lo dispuesto en la letra e) anterior no se aplicará cuando:

1.º Se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, 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.º Se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método 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.

3.º La operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones re-

presentativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

4.º La operación consista en la transmisión de inmuebles o de operaciones sobre activos que tengan la consideración de intangibles de acuerdo con los criterios contables.

Cuando al obligado tributario le resulte de aplicación lo establecido en el artículo 16.6 de este Reglamento, la no exigencia de las obligaciones de documentación previstas en esta Sección en relación con las prestaciones de servicios profesionales se entenderá sin perjuicio del deber de probar el efectivo cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo 16.6.

5. El obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda".

- También se aplica una serie de excepciones a la presentación de la documentación cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Impuesto o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Según el Real Decreto 897/2010:

"Dos. Con efectos para los períodos impositivos que concluyan a partir de 19 de febrero de 2009, se modifica el apartado 3 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Las obligaciones documentales previstas en el apartado 1 anterior serán exigibles en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Impuesto o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paí-

ses o territorios considerados como paraísos fiscales, en cuyo caso las obligaciones específicas de documentación de los obligados tributarios comprenderán:

a) Las previstas en las letras a), b), c) y e) del apartado 1 cuando se trate de las operaciones previstas en el número 2.º de la letra e) del artículo 18.4 de este Reglamento.

b) Las previstas en las letras a) y e) 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 cuando se trate de la operación prevista en el número 3.º de la letra e) del artículo 18.4 de este Reglamento.

c) Las previstas en las letras a), c) y e) del apartado 1 en los supuestos previstos en el número 4.º de la letra e) del artículo 18.4 de este Reglamento.

d) La prevista en la letra a) del apartado 1, 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 resulte de aplicación lo previsto en el citado artículo.

e) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en el resto de los casos".

Ahora bien, tal y como hemos comentado, a pesar de solucionar gran parte del problema que había surgido respecto a la obligatoriedad de la presentación de la documentación de operaciones vinculadas por pequeñas empresas, y había sido demandado desde diferentes colectivos, la legislación aún mantiene varios aspectos sujetos a una cierta opacidad y que se dejan al criterio, reclamaciones judiciales a parte, que pueda tener la inspección en un momento dado.

SANCIONES

Uno de los puntos que no estaba claro y que la nueva modificación normativa no ha terminado de aclarar es el referente a las posibles sanciones aplicables en caso de que la documentación no se presente de forma correcta. La normativa dice que será objeto de sanción tanto no aportar como apor-

tar de forma inexacta, falsa o incompleta la documentación, como que el valor de mercado que se deduzca de la documentación no sea el que se refleje en la declaración. Las sanciones aplicables dependen de:

- Si no hay que hacer corrección valorativa por la Administración:
 - 1.500 euros por dato omitido, falso o inexacto.
 - 15.000 por conjunto de datos.

En los supuestos de empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a 8 millones de euros a las que no resulte de aplicación la exoneración de documentación establecida en el apartado 2 del artículo 16 del TRLIS, la sanción tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes: el 10% del importe conjunto de las operaciones realizadas en el periodo impositivo respecto de las que se hayan producido incumplimientos de la obligación o el 1% del importe neto de la cifra de negocios.

Si hay corrección valorativa la sanción es del 15% del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la que procedería aplicando el apartado anterior.

Estas sanciones siguen siendo completamente desproporcionadas y la sensación no puede ser otra que la de afán recaudatorio por parte de la administración. Por supuesto que una multa de 1.500 euros puede ser asumible por cualquier sociedad, incluso en un momento como el que estamos viviendo en el que la tesorería escasea y los problemas financieros abundan, pero la sanción por el conjunto de datos es un auténtico despropósito al sentido común. Y opinamos que es un despropósito porque esta sanción es aplicable a una normativa que no está clara y cuya complejidad no puede ser asumida por la gran mayoría de las pequeñas empresas.

Los artículos 19.3 y 20.4 del RIS especifican qué es un dato o un conjunto de datos para, respectivamente, la documentación relativa al grupo y la documentación específica del obligado tributario. Así, en el primer

caso, son distintos conjuntos de datos las informaciones de las letras a), c), d), f) e i) del artículo 19.1 y son dato las relativas a cada una de las personas, entidades o importes mencionados en sus letras b) y e), así como cada acuerdo de reparto de costes, contrato de prestación de servicios, acuerdo previo de valoración y procedimiento amistoso a los que se refieren sus letras g) y h).

"Para la documentación del obligado tributario, tiene la consideración de dato cada una de las informaciones relativas a las entidades vinculadas con las que se realizan operaciones y la naturaleza, características e importe de éstas (letra a) del apartado 1 del artículo 20). A estos efectos debe recordarse que las operaciones agregables constituyen una sola información, y por ello un solo dato a efectos de régimen sancionador. Las operaciones realizadas con cada entidad vinculada deben identificarse separadamente. El resto de las informaciones de la documentación del obligado tributario reciben la consideración de conjunto de datos cada uno de ellos. En general, la aportación de información incompleta, inexacta o falsa significa lo que de dicha expresión se desprende de modo directo. Es decir, informaciones que no reflejen de manera precisa las operaciones, o de manera no completa, habilitan a la Administración para la aplicación del régimen sancionador". (Fuente: Ernst & Young Abogados en Expansión.com).

Queda claro por tanto el concepto de dato y conjunto de datos. Sin embargo, no está especificado el criterio para considerar que un dato sea o no sea exacto. Todos entendemos que un dato sea "falso"; creemos que en este aspecto no habría una gran discusión, más que la que se podría producir en un afán desesperado de defensa de la empresa. Respecto al dato "omitido", el límite entre interpretar por parte de la inspección que un dato está omitido voluntariamente o simplemente ha habido una confusión por diversos motivos fácilmente subsanable, depende de la buena fe que pueda poner la inspección de turno. No obstante, si se ha omitido, se ha omitido, fin de la discusión. Ahora bien, el criterio de que un dato sea "inexacto" dependerá fundamental-

mente del criterio de valoración que se haya utilizado.

La propia agencia tributaria expone que, en caso que la inspección no este de acuerdo con la valoración, aplicando un criterio razonable de las operaciones vinculadas, por ejemplo, que una operación esté por debajo de 250.000 euros, y decida que es superior, "la imposición de sanciones ha de superar siempre el filtro del elemento subjetivo de la culpabilidad. Esto supone que el incumplimiento de las obligaciones de documentación no conllevará automáticamente la imposición de una sanción, por lo que se deberá atender a cada caso concreto para determinar si existe o no culpabilidad a los efectos de imponer la sanción correspondiente por la falta de documentación" (Fuente: Agencia Tributaria). Por lo tanto, las sanciones aplicables dependerán exclusivamente del criterio de la inspección y de las valoraciones a precio de mercado que aplique la empresa.

PRECIOS DE MERCADO Y COMPARABILIDAD

Hasta la entrada en vigor del artículo 16 del Real Decreto 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Sociedades, las operaciones efectuadas entre personas y entidades vinculadas eran susceptibles de ser valoradas por la Administración tributaria por su valor de mercado, siempre y cuando la valoración convenida entre las partes hubiera determinado una tributación inferior o un diferimiento de dicha tributación respecto de la que hubiese correspondido por aplicación del valor normal de mercado.

En estos casos, al amparo de la normativa anterior, el sujeto pasivo no estaba obligado a valorar dichas operaciones a valor de mercado, sino que tal corrección valorativa era competencia de la administración (De Uña, 2009). A partir de ese momento, la obligatoriedad de valorar a precios de mercado recae sobre las empresas y además esto implica carácter sancionador en caso de que los criterios elegidos no sean aceptados por la inspección.

El reglamento sigue detalladamente las directrices en materia de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y

el Desarrollo Económicos. Por lo tanto, todos aquellos que presenten la documentación de la operaciones vinculadas deberán justificar sus precios de transferencia indicando qué directrices han seguido o, en su caso, qué directrices no tiene sentido aplicar.

Este mecanismo de interpretación por parte de las empresas de las directrices a aplicar y qué circunstancias se consideran comparables no garantiza que, a pesar de justificar la decisión tomada por parte de las empresas, la inspección decida qué dato es "inexacto". Y es que, según su punto de vista, el criterio aplicado podría no ser correcto, lo que llevará a las empresas a tratar de "negociar" la menor sanción posible, ya que no tienen la seguridad de haber realizado correctamente la valoración. Por lo tanto, asumirán la cuantía de la sanción derivada de la infracción ya que, firmando un acta de acuerdo por conformidad y por su pago sin interposición de recurso, según al artículo 188.1 y 188.3 de la Ley General Tributaria, la cuantía podría reducirse. Además, los mecanismos de rectificación, en caso de considerar que se ha calculado mal un precio de transferencia, previos a una posible inspección, no favorecen que las empresas se decidan a realizar las modificaciones oportunas.

En el caso de que una empresa, una vez decidido un criterio, como por ejemplo el tipo de interés que le tiene que pagar a un socio por un préstamo que le ha concedido a la sociedad, se dé cuenta de que no es el más correcto, posiblemente no cambiaría el criterio debido a los ajustes que tendría que realizar:

1º Ajuste primario contable o extracontable (fiscalmente).

2º Ajuste secundario que consistiría en contabilizar la diferencia de los intereses por el cambio de criterio, lo que llevaría aparejado un cambio en la retención. Esto implicaría la presentación de modelos complementarios y, una vez presentado el cuarto trimestre del año, el resumen anual sustitutivo lo cual pondría en conocimiento de la administración la realización del ajuste y esto podría dar pie, en opinión de varios asesores, a ser objeto de inspección.

En opinión de Montes Urdín (2009), abogado de Garriges, a los efectos de determi-

«Según la Agencia Tributaria, en caso que la inspección no esté de acuerdo con la valoración, "la imposición de sanciones ha de superar siempre el filtro del elemento subjetivo de la culpabilidad"»

nar la valoración a mercado de una operación vinculada, valor que habría sido acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, será necesario comparar las circunstancias de la operación analizada con respecto a las circunstancias de las operaciones llevadas a cabo por personas no vinculadas para determinar si ambas pueden ser consideradas equiparables y, en su caso, inferir un rango de valoración.

Una vez realizado este procedimiento y según el artículo 16.7 del TRLIS, existe la posibilidad de someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de las operaciones previo a la realización de las mismas, que en todo caso, debe fundamentarse en el valor normal de mercado. La respuesta de la administración tendría una vigencia de un máximo de cuatro ejercicios económicos posteriores a la solicitud (Martín y Berdud, 2009). Ahora bien, este mecanismo de consulta no convence a una gran parte de los profesionales. Sus clientes les exigirán, ya que existen diferentes criterios aplicables debido a que la legislación no está clara, que apliquen aquel que suponga un menor perjuicio económico. El criterio que asuman podría ser aceptado por la inspección o no. Sin embargo, de hacerse la consulta y obtener una respuesta "negativa" para los intereses económicos del cliente, no habría marcha atrás porque, en caso de una posible inspección, quedaría reflejada la consulta y, por tanto, no cabe ningún otro criterio.

PROPUESTAS PARA EL FUTURO

Como ya hemos dicho, el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto

1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, ha solucionado un problema importante que ha traído de cabeza a pequeñas empresas y asesores fiscales durante el último periodo. La gran mayoría de estas empresas, y por supuesto muchos pequeños asesores fiscales, han respirado profundamente cuando han leído en la nueva Ley la no obligatoriedad de presentación de la documentación que estaban preparando. Sin embargo, sigue habiendo mucha pequeña y mediana empresa que sí tiene que presentar la documentación respecto a sus operaciones vinculadas y a las que el nuevo Real Decreto no ha solucionado gran parte de los problemas con los que se encuentra a la hora de preparar la documentación.

Es muy difícil para la administración especificar de forma concreta las sanciones correspondientes a cada incumplimiento de la normativa, al igual que sucede en el resto

de ámbitos de la vida empresarial y cotidiana, y cada caso debe ser examinado de forma particular. Ahora bien, la sensación que ahora tienen las empresas y los asesores cuando preparan la documentación de operaciones vinculadas y tiene que decidir los precios de transferencia a valor de mercado es de una total inseguridad ya que, en caso de que no coincidan el precio estipulado en una operación vinculada con los precios que se darían en un mercado libre, significará que las partes vinculadas estarán pactando precios artificiales y que la administración podrá ajustar dichos valores (García-Mochales, 2009), con la correspondiente sanción.

En términos generales, se ha considerado que el mejor método para la determinación del valor de mercado es el método del precio libre comparable (CUP), dado que existe información disponible que puede ser considerada como comparable y que, asimismo, la aplicación de dicho método es considerada preferente en las Directrices de la OCDE en su párrafo 2.7: *“(...) Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás”.*

Y aquí sí que la administración podría estar en disposición de establecer pautas fijas en las que se fijen los precios de mercado y los criterios de comparabilidad para diferentes operaciones vinculadas, si bien no para todas, porque no sería posible, sí para las más frecuentes. Entendemos que la Administración debería tener la responsabilidad de establecer criterios similares a los propuestos, para que esta problemática, respecto a la elección de los precios de transferencia y la justificación de comparabilidad, desaparezca y las empresas y asesores tengan claro cuál podría ser un criterio a seguir aceptado por la inspección. Una de las mayores dificultades para hacer este tipo de propuestas por parte de la administración es proveer de bases de datos accesibles y procedimientos viables a las pequeñas y medianas empresas.

Entendiendo esta problemática y basándonos en los procedimientos que están siendo aplicados por gran parte de los pro-



fesionales especializados, proponemos como ejemplo tres de los casos más habituales en pequeñas y medianas empresas: préstamos, prestación de servicios y arrendamientos.

Préstamos

a) Método de valoración

A efectos del análisis de la retribución percibida, se podría considerar que el mejor método para la determinación del valor de mercado es el del precio libre comparable (CUP), dado que existe información disponible que puede ser considerada como comparable y que, asimismo, la aplicación de dicho método es considerada preferente en las Directrices de la OCDE en su párrafo 2.7: "(...) *Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás*".

b) Análisis de comparabilidad

Para la justificación del tipo de interés aplicado en los préstamos, se deberían identificar los riesgos y funciones asumidos por cada parte. Una vez analizados los riesgos (tipos de interés, tipo de cambio y riesgo-país) y funciones asumidos por cada parte, a efectos de comparar el tipo de interés aplicado, se podrían tomar como referentes los tipos de interés activo (tipo de interés cobrado por las entidades financieras por prestar el dinero) publicados por el Banco de España y divulgados al público a través de la página web del Instituto Nacional de Estadística (INE) de la fecha de la concesión de cada uno de los préstamos/líneas de crédito. Esta base de datos permitiría, en función a diferentes criterios, obtener una muestra de los préstamos o líneas de créditos acordados entre diferentes tipos de entidades de diversa naturaleza y características, de manera que se obtendría el tipo de interés que puede asimilarse a la retribución de los préstamos y líneas de crédito objeto de análisis. A partir de la tabla proporcionada por la web del INE,

correspondiente a la muestra inicial de los tipos de interés de activo, se debería elaborar una segunda tabla en la que, a estos tipos de interés de activo, se les sustrajese el Euribor de la fecha en la que se formalizó la operación obteniendo así el diferencial de mercado comparable al diferencial fijado en el momento de formalización de cada una de las operaciones objeto de análisis. Aplicando el método del precio libre comparable se deberían contrastar los diferenciales mínimo y máximo aplicados sobre el Euribor por las entidades financieras españolas correspondientes a la fecha de formalización de cada una de las operaciones objeto de análisis con el diferencial sobre el Euribor convenido en las mismas.

Prestación de servicios

a) Método de valoración

En las operaciones de prestaciones de servicios, no suelen existir comparables internos y, atendiendo a la naturaleza de la transacción, una opción razonable sería considerar que el método de valoración más adecuado dentro de los establecidos en el artículo 16 del TRLIS es el método del coste incrementado (cost plus). Dicha selección se basa en las sugerencias de la OCDE en materia de selección del método de valoración, particularmente cuando las operaciones vinculadas implican servicios (párrafo 2.3.2): "[...] *Este método será probablemente más útil cuando se vendan productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido acuerdos de explotación compartida de activos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios*".

b) Análisis de comparabilidad

Uno de los procedimientos que se podrían llevar a cabo sería realizar un estudio de benchmarking para contrastar que el margen sobre costes internos incurridos por la entidad que presta los servicios respeta el principio de valoración a precios de mercado (*arm's length*). Considerando que los servicios

de asesoramiento podrían ser de distinta naturaleza, y atendiendo a la necesidad de aplicar un margen único sobre los costes, es razonable aceptar un benchmarking coherente con estos principios. Una opción sería utilizar bases de datos (por ejemplo, Amadeus) con el objetivo de obtener una muestra mixta conformada por compañías de servicios que se dediquen a “Otras actividades de consultoría de gestión empresarial” y a “servicios administrativos combinados” de acuerdo con la clasificación del listado de actividades de la CNAE 2009.

Arrendamientos

a) Método de valoración

Dada la naturaleza de la transacción cabe concluir que el método de valoración más adecuado dentro de los establecidos en el artículo 16 del TRLIS podría ser el método del precio libre comparable (CUP). La aplicación de dicho método es considerada preferente en las Directrices de la OCDE en su párrafo 2.7: “(...) Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás”.

b) Análisis de comparabilidad

En este caso, podrían existir diferentes criterios de remuneración en relación con los arrendamientos de inmuebles dependiendo de si es el arrendador o el arrendatario quién soporta los costes de cada inmueble. De este modo, podría existir una cantidad fija para los casos en los que el coste lo asume el arrendatario y por otro lado, en los casos en los que los

costes son asumidos el propietario del inmueble, se le añadiría una cantidad variable. En cualquier caso, se podrían utilizar como comparables contratos de arrendamiento celebrados con terceros si los hubiera, aunque este criterio podría estar sujeto a discusión. Si a la hora de efectuar el análisis de comparabilidad de estas operaciones, se produjera la inexistencia de comparables internos susceptibles de ser utilizados desde el punto de vista de precios de transferencia, o se decidiera no utilizar este criterio incluso en el caso de existir este tipo de contratos, el *benchmarking* basado únicamente en datos externos podría ser la mejor opción. Una posible opción sería utilizar alguna base de datos sobre arrendamiento de inmuebles disponible (por ejemplo, la web de la consultora inmobiliaria CB Richard Ellis CBRE). De acuerdo con la información facilitada por CBRE relativa a arrendamientos en una zona determinada, se podrían obtener los precios de arrendamiento vigentes en el ejercicio en el que se suscribieron los contratos de arrendamiento objeto de análisis.

El objetivo final de las propuestas que hemos realizado es, en base a lo anteriormente expuesto, que las empresas, cuando presenten la documentación correspondiente, puedan concluir con total seguridad que las condiciones acordadas y presentadas se alinean con aquéllas que hubieran convenido partes independientes, por lo que efectivamente cumplen el principio de valoración a precios de mercado *arm's length* promulgado por la OCDE y el artículo 16 TRLIS. ■

COMENTE ESTE ARTÍCULO

En www.partidadoble.es

BIBLIOGRAFÍA

GARCIA-MOCHALES CORREA, J.: “Claves de las operaciones vinculadas”. *Estrategia Financiera*, núm. 258, 2009.

MARTIN FERNANDEZ, J. y BERDUD SEOANE, J.M.: “Las operaciones vinculadas en el impuesto de sociedades”. *Partida Doble*, núm. 223, 2010.

MONTERO DOMINGUEZ, A.: “La regulación de las obligaciones en la operaciones vinculadas.

Origen y situación actual”. *Partida Doble*, núm. 223, 2010.

MONTES URDIN, J.: “Nuevos requisitos en materia de operaciones vinculadas”. *Estrategia Financiera*, núm. 258, 2009.

DE UÑA REPETO, J.: “Operaciones vinculadas: caso especial del socio profesional”. *Estrategia Financiera*, núm. 261, 2009.

La guía que necesita para gestionar las Operaciones Vinculadas



¡POR FIN
LA
SOLUCIÓN!

**FÁCIL,
FIABLE,
SEGURA
Y RÁPIDA**

- ✓ Tendrá la seguridad de cumplir con la normativa de las operaciones vinculadas, para todo tipo de clientes.
- ✓ Podrá gestionar toda su documentación.
- ✓ Accederá a información complementaria.
- ✓ Podrá mantener para ejercicios posteriores la información y modificar sólo lo necesario.