

LAS OPERACIONES VINCULADAS

En el último trimestre de 2008 se aprobaron una serie de normas en desarrollo de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal las cuales, a través de modificaciones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de la Organización y Régimen del Notariado, del Régimen Sancionador Tributario, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, entran en detalle y profundizan en una serie de cuestiones novedosas en materia de precios de transferencia u operaciones vinculadas.

A continuación se comentan brevemente las cuestiones más relevantes que se abordan en esta materia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre).

La determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas

El Impuesto sobre Sociedades establece como regla general la valoración a valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas, entendiendo dicho valor como el que se habría acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia.

A este respecto, la nueva normativa desarrolla el modo en que las personas o entidades vinculadas deben cumplir con la obligación formal de determinar el valor normal de mercado de las operaciones realizadas entre ellas.

Para ello se establece la necesidad de realizar un análisis de comparabilidad entre las circunstancias de las operaciones vinculadas y las de otras operaciones equiparables entre personas o entidades independientes.

Estas circunstancias engloban aspectos tales como las características de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas, las funciones y riesgos asumidos por las partes, los activos utilizados por las partes, los términos contractuales de las operaciones, las características de los mercados así como cualquier otro factor económico relevante que pueda afectar a las operaciones.

Este procedimiento, que requiere un alto esfuerzo y coste de obtención y análisis de información, puede complicarse en supuestos de falta de comparables de empresas independientes o limitación de la fiabilidad de los comparables que, eventualmente, se pudieran utilizar, pudiendo generar controversias con la Inspección tributaria.

Como novedad se introduce una presunción según la cual, excepcionalmente, se considerarán en todo caso realizadas a valor de mercado, las prestaciones de servicios realizadas por un socio profesional a una entidad vinculada que verifique algunos requisitos, como tratarse de una entidad de reducida dimensión cuyos ingresos procedan de actividades profesionales en un porcentaje superior al 75 por 100, que cuente con medios materiales y humanos, que el resultado del ejercicio una vez deducidas las retribuciones de los socios profesionales sea positivo, que la cuantía de las retribuciones de los socios profesionales supere el 85 por 100 del resultado previo y que las retribuciones se determinen en función de la contribución de cada socio profesional a la actividad de la sociedad.

Las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas

En este apartado, las disposiciones reglamentarias desarrollan los requisitos que deben cumplirse en materia de documentación de las operaciones vinculadas así como sus exoneraciones y los casos en que se establece una menor exigencia, el modo en que las mismas han de satisfacerse y la concreción de las sanciones derivadas de su incumplimiento.

El desarrollo de esta materia se inspira en el Código de Conducta de la Unión Europea y distingue dos tipos de documentación, la relativa al grupo al que, en su caso, pertenezca el obligado tributario y la relativa al propio obligado tributario.

En cualquier caso hay una serie de reglas y criterios comunes para ambos tipos de documentación:

- Vigencia y exigibilidad de la documentación

La obligación de documentación se vincula a un periodo impositivo, siendo válida para periodos posteriores salvo que haya modificaciones, en cuyo caso habrá que adaptarla o, en su caso, elaborar una nueva.

Esta documentación deberá estar a disposición de la Administración a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la obligación de documentación de las operaciones vinculadas resulta exigible para las operaciones efectuadas desde el 19 de febrero de 2009 (tres meses desde la entrada en vigor del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre), en el caso de obligados tributarios con periodo impositivo coincidente con el año natural, la obligación de tener la documentación a disposición de la Administración no podrá ser exigida hasta el mes de julio de 2010.

- Contenido de mínimos

La Administración, en el ejercicio de sus funciones, podrá solicitar información o documentación adicional a la que el obligado tributario ponga a su disposición.

- Modulación del esfuerzo

La complejidad y el volumen de las operaciones son factores que deben tenerse en cuenta a la hora de elaborar y conservar la documentación, siendo factible el uso de información que se posea por otros motivos o para otras finalidades.

- Exoneraciones objetivas y subjetivas

No resulta exigible la documentación en el caso de operaciones vinculadas entre sociedades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen fiscal especial así como las realizadas con sus miembros por la Agrupaciones de Interés Económico (AIEs), Uniones Temporales de Empresas (UTEs) y Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, siempre que se encuentren inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda y, por último, las efectuadas en el ámbito de las ofertas públicas de venta (OPVs) o de adquisición de valores (OPAs).

- Información en declaraciones

Está prevista la obligación de incluir información de las operaciones vinculadas en la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades.

El contenido de la información que debe recoger la documentación exigida por la normativa a cada obligado tributario es muy amplio, incluyendo aspectos tales como datos de

identificación propios y de las personas con las que realiza operaciones vinculadas, análisis de comparabilidad, métodos de valoración elegidos, criterios de reparto de servicios y acuerdos de reparto de costes así como cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de las operaciones.

En el supuesto de que el obligado tributario forme parte de un grupo de sociedades será necesario, adicionalmente, elaborar documentación relativa al grupo, tal como, descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa, modificaciones de dicha estructura, identificación de las entidades pertenecientes al citado grupo, descripción de las operaciones vinculadas realizadas entre entidades del grupo, descripción de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por cada entidad del grupo, titularidad de activos intangibles que afecten a las operaciones vinculadas, descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia, incluyendo los métodos de valoración elegidos, acuerdos de prestación de servicios y acuerdo de repartos de costes entre sociedades del grupo, acuerdos previos de valoración y una memoria anual del grupo.

Por último, es importante señalar que, en el supuesto de empresas y grupos de reducida dimensión así como en el caso de operaciones vinculadas en las que participen personas físicas, se reducen sustancialmente el contenido y las obligaciones de documentación.

La comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas

La nueva normativa indica el procedimiento al que la Administración y las personas o entidades vinculadas deberán someterse para la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

Lo más reseñable de este procedimiento es que la regularización del valor de las operaciones vinculadas debe ser objeto de propuesta de liquidación en acta separada, justificando la determinación del valor de mercado propuesto por la Inspección, debe ser objeto de notificación al resto de entidades vinculadas, exista reclamación o no por parte del obligado tributario inspeccionado, debe existir acuerdo entre las partes vinculadas sobre la vía procesal a seguir cuando se decida interponer reclamación, dando validez a la primera que se presente si no se alcanza dicho acuerdo, que se acota la posibilidad de utilizar el procedimiento de la tasación pericial contradictoria y, por último, que la Administración debe regularizar la situación tributaria de las entidades vinculadas practicando una liquidación por el importe acumulado de “cuota más intereses de demora” correspondiente a todos los ejercicios regularizados en el último periodo impositivo cuyo plazo de declaración haya

finalizado en el momento en el que la liquidación adquiera firmeza, debiendo los obligados tributarios aplicar el valor comprobado respecto de los ejercicios posteriores a la fecha de la regularización afectados por las operaciones vinculadas objeto de corrección valorativa.

El ajuste secundario

Uno de los aspectos más novedosos de la normativa recientemente aprobada es el establecimiento de la forma en la que la Administración Tributaria podrá efectuar ajustes secundarios por diferencias entre el valor pactado por las partes y el normal de mercado, así como las consecuencias fiscales de estos ajustes.

Aunque reglamentariamente se abordan algunas incertidumbres planteadas por la Ley, el tema no queda resuelto por lo que la aplicación del ajuste secundario será uno de los puntos más polémicos y controvertidos de la normativa.

El ajuste secundario se constituye como una recalificación de la renta correspondiente a la diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado como normal de mercado por la Administración.

Tanto legal como reglamentariamente únicamente se desarrolla el tratamiento del ajuste secundario cuando la relación entre las partes vinculadas se corresponda con la existente entre un socio y su sociedad participada.

Cuando existe un vínculo de este tipo y, de acuerdo con el criterio de la Administración, la valoración otorgada por las partes difiere de la normal de mercado, las diferencias de valoración se consideran favorables al socio o a su participada y, en función de ello, se les otorga la naturaleza correspondiente.

Si la diferencia de valoración favorece al socio, dicha renta tiene la consideración de dividendo para la entidad participada, en su totalidad, y para el socio, en la parte correspondiente a su porcentaje de participación, mientras que la parte restante se considera una utilidad derivada de su condición de socio.

Estas rentas recibirán el tratamiento correspondiente según el perceptor esté sujeto al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, resultando de aplicación por tanto, cuando procedan, la exención sobre dividendos de fuente española contenida en la Directiva Matriz-filial, los tipos reducidos según Convenios

de Doble Imposición, la deducción por doble imposición de dividendos, los tipos de gravamen correspondientes a la renta del ahorro y la obligación de practicar retención, etc.

Cuando la diferencia de valoración es favorable a la entidad participada, la parte correspondiente al porcentaje de participación del socio tiene la consideración de aportación a los fondos propios, tributando en operaciones societarias y el resto es renta para la entidad.

Por su parte, el socio verá aumentado el valor de adquisición de su participación en la entidad por la parte que corresponda a su porcentaje de participación e incurrirá en una liberalidad por la parte restante.

La normativa, por tanto, resulta cuestionable y genera importantes incertidumbres dado que la calificación de parte de la renta presunta como liberalidad es discutible cuando el socio no tiene el 100 por 100 de participación en la entidad, no se aclara el efecto para el resto de socios y no se aborda el tratamiento del ajuste secundario en el supuesto de operaciones vinculadas entre personas o entidades cuya relación sea distinta de la existente entre socio y sociedad participada.

Los acuerdos de reparto de costes

Se desarrollan reglamentariamente las reglas específicas para la deducibilidad de los gastos asociados a los acuerdos de reparto de costes celebrados entre entidades vinculadas, condicionando la misma al cumplimiento de ciertos requisitos de documentación y justificación, entre los que se incluyen la identificación de las partes afectadas, el ámbito de las actividades y proyectos a que se refiera el acuerdo, su duración así como los criterios de cuantificación y formas de cálculo aplicadas, entre otros.

Los acuerdos previos de valoración entre personas o entidades vinculadas (APAs)

Se regulan en detalle las condiciones para la solicitud a la Administración de la determinación del valor normal de mercado con carácter previo a la realización de las operaciones vinculadas y la tramitación de dicho procedimiento.

Sus aspectos más importantes englobarían una serie de actuaciones previas potestativas, con comparecencia de los interesados ante la Administración, en la que se determinarían las partes y operaciones afectadas y los elementos básicos de la propuesta de valoración, tras lo cual se iniciaría el procedimiento a través de la presentación de la solicitud de

determinación del valor normal de mercado que deberá contener una propuesta fundamentada y deberá estar suscrito por todas las partes implicadas.

La Administración examinaría la propuesta junto con la documentación presentada, podría requerir la aportación de cualquier otra información que considere necesaria para analizar la propuesta y debería resolver sobre la misma con sujeción a los plazos previstos (máximo de 6 meses).

La terminación del procedimiento consistiría en una resolución por la cual la Administración podría aprobar la propuesta realizada por los interesados, aprobar una propuesta alternativa que sea aceptada por los solicitantes o denegar la solicitud, entre otros supuestos, si entiende que la propuesta carece de fundamento o si considera que no existe riesgo de doble imposición.

La resolución no sería recurrible aunque sí los actos de liquidación que en su día se pudieran dictar.

La vigencia de estos acuerdos sería de cuatro períodos impositivos, pudiendo incluir las operaciones del ejercicio en curso a la fecha de aprobación del acuerdo y del periodo anterior si no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación del impuesto correspondiente, siendo susceptibles de prórroga y modificación.

En conclusión, la normativa española en materia de precios de transferencia u operaciones vinculadas dispone que las operaciones entre entidades vinculadas deben valorarse a mercado. Ello genera el problema de determinar qué debe entenderse por valor normal de mercado.

Al objeto de limitar dicha incertidumbre y reducir el riesgo de ajustes por operaciones vinculadas resulta esencial estar en disposición de justificar ante la Hacienda Pública la aplicación de una política de precios de transferencia acorde con la normativa española.

Para ello se hace necesario identificar y documentar adecuadamente las transacciones entre entidades vinculadas, definir la metodología de valoración seguida en relación con tales transacciones, definir la distribución de funciones y riesgos entre las partes afectadas, analizar la existencia de comparables internos o externos, llevar a cabo un análisis

económico comparativo y definir y documentar la política de precios de transferencia plasmándola en los correspondientes contratos.

Por lo tanto, las empresas que quieran estar al día y garantizar su cumplimiento de la normativa en esta materia, evitando las eventuales sanciones que su incumplimiento podría acarrear deberían realizar un trabajo en tres fases: análisis funcional y de riesgos, análisis económico comparativo y documentación contractual de las operaciones vinculadas.

Pablo de Juan Fidalgo

Asociado de Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios