

***LAS OPERACIONES VINCULADAS:
LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA:
MARCO TRIBUTARIO:
ASPECTOS RELEVANTES DE SU TRATAMIENTO FISCAL:***

-Mayo de 2007-

AUTOR: TOMÁS MATIAS VERDÚ CONTRERAS. ECONOMISTA. AUDITOR DE CUENTAS. CATEDRÁTICO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN COMERCIAL VOCAL DE LA JUNTA DE GOBIERNO DEL ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE TITULADOS MERCANTILES Y EMPRESARIALES DE LA REGIÓN DE MURCIA.

A. LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL MARCO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL VALOR NORMAL DE MERCADO.

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS.
2. ASPECTO CONTABLE.
3. INFRACCIONES Y SANCIONES.

B. LAS OPERACIONES VINCULADAS DESDE LA VERTIENTE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EL VALOR NORMAL DE MERCADO.

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS.
2. ASPECTOS DE INTERÉS SOBRE LAS OPERACIONES VINCULADAS.

C. MÉTODOS DE CÁLCULO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS: DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO.
2. DESCRIPCIÓN DE LOS MÉTODOS DE CÁLCULO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
 - I. MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE.
 - II. MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO.
 - III. MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA
 - IV. OTROS MÉTODOS DE APLICACIÓN.
 - 1) MÉTODO DE DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO.
 - 2) MÉTODO DEL MARGEN NETO DEL CONJUNTO DE OPERACIONES.

D. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE VINCULACIÓN: FISCALIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

1. NOVEDADES LEGISLATIVAS.
2. PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS.

LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL
MARCO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
“EL VALOR NORMAL DE MERCADO”

A) ANTECEDENTES NORMATIVOS:

1. Artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, modificado por la ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y que ha ampliado los casos de vinculación a:
 - a) Las Entidades sin Personalidad Jurídica y sus Participes.
 - b) Y desde la Sociedad con cónyuge, ascendientes y descendientes de Socios y Administradores, se pasa a Entidad con todos ellos y con Parientes por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado.
2. La nueva regulación obliga a las partes a que valoren las operaciones a Valor de Mercado.
3. Entre las principales Modificaciones que trae la mencionada regulación se encuentran las siguientes:
 - a) La obligación de mantener a disposición de la Administración la documentación que reglamentariamente se determine.
 - b) Se establece el denominado “Ajuste Bilateral”, de tal forma que cuando se produzca una valoración administrativa, no se hará integrar a las partes una “Renta superior” a la que fue efectivamente se deriva de la operación, teniendo presente en dicha comparación, la parte de renta que no se integra en la Base de la persona física en Operaciones socio-sociedad cuando la persona física determina el “Rendimiento Neto” de la actividad por Módulos.
 - c) Las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales también se valoraran por el Valor de Mercado, excepto que esta valoración determine una tributación inferior en España, estando asimismo sujetas a la obligación de documentación.
 - d) Quedan regulados los “Métodos de Valoración”, adaptando la Norma a las Directivas de la OCDE en Precios de Transferencia.
 - e) Para calcular el “Valor de Mercado” se aplicará el “Método del Precio Libre Comparable”, el del “Coste Incrementado” o el del “Precio de Reventa”.
 - f) Cuando resulte imposible aplicar los Métodos anteriores, se aplicará el “Método de Distribución del Resultado” o el “Método del Margen Neto” del conjunto de operaciones.
 - g) Queda condicionada la “Deducibilidad” de los gastos en concepto de servicios, valorados a Mercado entre Entidades Vinculadas, a que dichos servicios produzcan o puedan producir utilidad al destinatario.

B) ASPECTO CONTABLE:

1. Si la valoración dada por las partes a una operación no coincide, con el “Valor de Mercado”, la diferencia resultante, se tratará fiscalmente según la naturaleza de la renta puesta de manifiesto.
2. Así, si se trata de “Operaciones socio o Participe-Entidad”, si dicha diferencia fuese a favor del Socio o Participe, tendrá la calificación de “Participación en Beneficios”, en la proporción correspondiente a su porcentaje de participación y si la diferencia es a favor de la Entidad, se tratará como “APORTACION A LOS FONDOS PROPIOS”.
3. Para el supuesto de un “GRUPO DE EMPRESAS”, conforme queda regulado en el Artículo 42 del Código de Comercios, será de aplicación la Consulta Nº3 del B.O.I.C.A.C, y la Nota del I.C.A.C (de 25 de Abril 2005), en relación con el tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre las “Empresas pertenecientes a un mismo GRUPO DE SOCIEDADES”, por parte de receptor de los Elementos de Patrimonio Objeto de la Transmisión.
4. El registro contable hecho conforme a la Consulta y Nota anteriormente expuestas, no supone la realización de ajuste al Resultado Contable para determinar la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades. Será en su caso, la Administración Tributaria la que realice el mencionado ajuste si aprecia que el valor registrado de la operación es diferente del acordado entre las partes.

C) INFRACCIONES Y SANCIONES:

1. Constituirá “INFRACCION GRAVE”, no aportar la Documentación exigida o hacerlo de forma indebida (incompleta o inexacta).
2. Igualmente, será infracción que el “Valor Normal de Mercado”, que se derive de la Documentación no coincida con el declarado en la operación.
3. Respeto a las Sanciones:
 - a) Si no se debe corregir el valor, será de 1.500 Euros por cada dato incorrecto, no aportado o inexacto, con un máximo de 15.000 Euros para cada conjunto de datos de cada obligación de Documentación, para cada grupo o Entidad, conforme al desarrollo reglamentario, si se ha de corregir el valor se impondrá una sanción del 15% de la diferencia con un mínimo del Duplo de la sanción anterior. Excepción, no se impondrá SANCION, en los supuestos en que la Documentación esté completa y concuerde con el “Valor dado” aunque proceda rectificarlo.

LAS OPERACIONES VINCULADAS DESDE LA VERTIENTE
DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
“EL VALOR NORMAL DE MERCADO”

A) ANTECEDENTES NORMATIVOS:

1. Ley 37/1.992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B) ASPECTOS DE INTERES SOBRE LAS OPERACIONES VINCULADAS.

1. El valor a efectos de la “Base Imponible en las Operaciones Vinculadas”, será el Valor Normal de Mercado”.
2. Cuando no exista “Entrega de Bienes o Servicios Comparable”, el Valor Normal de Mercado, será el “coste de adquisición” de los Bienes o el de la Prestación de los servicios”.
3. Será “OPERACIÓN VINCULADA”, en los siguientes SUPUESTOS:
 - a) Cuando así se deduzca de la Normativa del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes o en las operaciones que realice el sujeto pasivo con las personas ligadas a él por relación laboral o administrativa”.
 - b) Se amplía el ámbito familiar del sujeto pasivo a parientes consanguíneos hasta el tercer grado.
 - c) Se extiende a: ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y SUS FUNDADORES, ASOCIADOS, PATRONOS, MIEMBROS DE ORGANOS DE GOBIERNO y a los cónyuges o parientes hasta el Tercer grado.
 - d) Igualmente, se amplía a Entidades sin personalidad jurídica y sus Partícipes.

IMPORTANTE: APLICACIÓN DE ESTA REGLA ESPECIAL:

1. Únicamente será de aplicación esta “Regla Especial de determinación de la Base Imponible”, en alguno de los siguientes CASOS:
 - a) Si el destinatario de la operación no tiene derecho a deducir totalmente el IVA, siendo la “contraprestación inferior al Valor Normal de Mercado”.
 - b) Si el Empresario o Profesional que transmite Bienes o Servicios está en “PRORRATA”, la operación no genera “DERECHO A DEDUCIR” y la contraprestación pactada es inferior al Valor Normal de Mercado.
 - c) Si el que entrega Bienes o Presta Servicios está en PRORRATA, la operación genera “DERECHO A DEDUCIR” y la contraprestación pactada supera el Valor Normal de Mercado.

MÉTODOS DE CALCULO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

A) ANTECEDENTES NORMATIVOS: DETERMINACION DEL VALOR NORMAL DE MERCADO.

1. Marco de referencia: Directrices de la OCDE, conforme señala el Preámbulo de la ley 36/2.006, (Lucha contra el Fraude Fiscal).

B) DESCRIPCION DE LOS METODOS DE CÁLCULO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

- a) Método del Precio libre comparable.
- b) Método del Coste Incrementado.
- c) Método del Precio de Reventa.
- d) Método de la Distribución del Resultado.
- e) Método del Margen Neto del conjunto del Operaciones.

A. MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE:

1. Consiste en comparar 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 necesario, las correcciones precisas para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

B. METODO DEL COSTE INCREMENTADO:

1. Consiste, en añadir al Valor de Adquisición o Coste de Producción del Bien o Servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares en personas o Entidades Independientes o, en su defecto, el margen que personas o Entidades Independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la Equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

C. MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA:

1. Supone, sustraer del Precio De Venta de un Bien o Servicio, el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares en personas o Entidades Independientes o, en su defecto, el margen que personas o Entidades Independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si es preciso, las correcciones necesarias para obtener la Equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

D. OTROS METODOS DE APLICACIÓN:

1. Cuando por imposibilidad, debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriormente descritos, podrán aplicarse los siguientes:

a) METODO DE DISTRIBUCION DEL RESULTADO:

1. Implica, 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 en operaciones, en función de un criterio que refleje de forma adecuada las condiciones que habían suscrito personas o Entidades Independientes en circunstancias similares.

b) METODO DEL MARGEN NETO DEL CONJUNTO DE OPERACIONES.

1. Supone, 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 fuese preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

SUPUESTOS ESPECIFICOS DE VINCULACION:
FISCALIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A. NOVEDADES LEGISLATIVAS:

1. La relación de personas o Entidades vinculadas coincide básicamente con la regulada hasta ahora en el Artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la salvedad es que incorpora como vinculadas a las personas unidas por relación de PARENTESCO, en línea DIRECTA o COLATERAL, por CONSANGUINIDAD o AFINIDAD hasta el Tercer Grado de los Socios o PARTICIPES, CONSEJEROS o ADMINISTRADORES. Queda salvaguardada igualmente, la actual participación significativa de la vinculación, que deberá ser igual o superior al 5 % o al 1 % si se trata de valores admitidos a negociación en un MERCADO REGULADO. Por otra parte, la REFERENCIA A LOS ADMINISTRADORES, incluirá a los de DERECHO y a los de HECHO y, por último, existe GRUPO, a estos efectos, cuando varias SOCIEDADES constituyan una “UNIDAD DE DECISIÓN”, conforme a los requisitos y criterios contemplados en el Artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de FORMULAR CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS.

B. PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS.

1. Conforme establece el nuevo Artículo 16, apartado 3, del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, se consideran PERSONAS o ENTIDADES VINCULADAS, las siguientes:
 - a) Una Entidad y sus Socios o Participes.
 - b) Una Entidad y sus Consejeros o Administradores.
 - c) Una Entidad y los Cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco.
 - d) Dos Entidades que pertenezcan a un GRUPO.
 - e) Una Entidad y los Socios o Participes de otra Entidad.
 - f) Una Entidad y los Consejeros o Administradores de otra Entidad.
 - g) Una Entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de Parentesco.
 - h) Una Entidad y otra Entidad participada por la primera indirectamente.
 - i) Dos entidades en las cuales los mismos Socios o Participes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad

hasta el Tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del Capital Social o de los Fondos Propios.

- j) Una Entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una Entidad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.
- l) Dos Entidades que forman parte de un GRUPO que tribute en el Régimen de los Grupos de Sociedades Cooperativas.

a).- UNA ENTIDAD Y SUS SOCIOS O PARTICIPES.

1.- Exige un porcentaje de participación del Socio igual o superior al 5%, o al 1%, si se trata de valores cotizados en un Mercado secundario oficial. Afecta tanto a los Socios, (Personas Físicas como Jurídicas).

b).- UNA ENTIDAD Y SUS CONSEJEROS O ADMINISTRADORES.

1.- A través del mecanismo de los precios se puede tratar de remunerar a los miembros del Consejo de Administración, tanto a los de Derecho como a los de Hecho.

c).- UNA ENTIDAD Y LOS CONYUGES O PERSONAS UNIDAS POR RELACIONES DE PARENTESCO.

1.- Bien en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el Tercer Grado de los Socios o Participes, Consejeros o Administradores.

d).- DOS ENTIDADES QUE PERTENEZCAN A UN GRUPO.

1.- Existirá GRUPO, cuando varias Sociedades constituyan una "Unidad de Decisión", conforme establece el Artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular Cuentas Anuales Consolidadas.

e).- UNA ENTIDAD Y LOS SOCIOS O PARTICIPES DE OTRA ENTIDAD.

1.- Cuando ambas Entidades pertenezcan a un GRUPO.

f.- UNA ENTIDAD Y LOS CONSEJEROS O ADMINISTRADORES DE OTRA ENTIDAD, CUANDO AMBAS ENTIDADES PERTENEZCAN A UN GRUPO.

g).- UNA ENTIDAD Y LOS CONSEJEROS O ADMINISTRADORES DE OTRA ENTIDAD.

1.- Bien en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el Tercer grado de los Socios Participes de otra Entidad, cuando ambas Sociedades pertenezcan a un GRUPO.

h).- UNA ENTIDAD Y OTRA ENTIDAD PARTICIPADA POR LA PRIMERA INDIRECTAMENTE.

1.- La participación ha de ser en al menos el 25% del Capital Social o de los Fondos Propios.

i).- DOS ENTIDADES, EN LAS CUALES LOS MISMOS SOCIOS O PARTICIPES O SUS CÓNYUGES, O PERSONAS UNIDAS POR RELACIÓN DE PARENTESCO, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta Tercer Grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del Capital Social o de los Fondos Propios.

j.- UNA ENTIDAD RESIDENTE EN TERRITORIO ESPAÑOL Y SUS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL EXTRANJERO.

k.- UNA ENTIDAD RESIDENTE EN EL EXTRANJERO Y SUS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL.

l.- DOS ENTIDADES QUE FORMAN PARTE DE UN GRUPO QUE TRIBUTE EN EL RÉGIMEN DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS.