

RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS REGULACIÓN LEGAL -· 2.010,-

ÍNDICE DE CONTENIDOS:

- A). LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
- B). MARCO FISCAL PARA LAS OPERACIONES VINCULADAS.
- C). RAZONES DE LA REFORMA.
- D). SUPUESTOS DE VINCULACIÓN.
- E). VALORACIÓN A PRECIO DE MERCADO.
- F). MÉTODOS DE VALORACIÓN
- G). CUESTIONES GENERALES SOBRE MÉTODOS DE VALORACIÓN.
- H). ANÁLISIS FUNDAMENTAL DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN.
- I). SUPUESTOS ESPECIALES: CARACTERÍSTICAS.
- J). SERVICIOS ENTRE ENTIDADES VINCULADAS: CARACTERÍSTICAS.
- K). SERVICIOS PROFESIONALES: CARACTERÍSTICAS.
- L). ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES: CARACTERÍSTICAS. COSTES DE BIENES O SERVICIOS.
- M). REGISTRO CONTABLE: ASPECTOS
- N). AJUSTES: BILATERAL: SECUNDARIO: ASPECTOS.
- O). DOCUMENTACIÓN: ASPECTOS GENERALES.
- P). RÉGIMEN SANCIONADOR ESPECÍFICO.
- Q). ESTRUCTURA SANCIONADOR ESPECÍFICO.
- R). ESTRUCTURA DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
- S). OPERACIONES VINCULADAS: TRIBUTACIÓN I.V.A. ASPECTOS RELEVANTES.

A). LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

1. CONCEPTO:

- Es la remuneración percibida por el traspaso de bienes o la prestación de servicios entre ENTIDADES VINCULADAS.
- Se da por entendido que la relación existente entre Entidades Vinculadas determina el riesgo de traspaso de BENEFICIOS a otras jurisdicciones o la reducción de la carga impositiva total.
- Para evitar dicho RIESGO, se han establecido REGLAS sobre PRECIOS DE TRANSFERENCIA, para asegurar que las ENTIDADES VINCULADAS transan al VALOR NORMAL DE MERCADO.

B). MARCO FISCAL PARA LAS OPERACIONES VINCULADAS.

1. ASPECTOS ESENCIALES.

- Principio de Plena Concurrencia: Obligación de valorar a Valores de Mercado.
- Dicha valoración debe estar soportada por “DOCUMENTACIÓN OFICIAL”.
- Se crea un régimen SANCIONADOR ESPECIFICO.
- Se flexibiliza la aplicación de los MÉTODOS DE VALORACIÓN ACEPTADOS y se añade el, MÉTODO DE VALORACIÓN TNMM.
- Se incorporan las DIRECTIVAS DE LA O.C.D.E, convirtiéndolas en “PSEUDO – HARD LAW”.
- Se introducen los “AJUSTES SECUNDARIOS o DE CALIFICACIÓN”.

C). RAZONES DE LA REFORMA.

1. En primer lugar, la necesidad de proteger la BI ESPAÑOLA.
2. En segundo lugar, España ha sido por tradición un PAÍS DESTINO de la INVERSIÓN INTERNACIONAL.
3. En tercer lugar, la presencia de los empresarios españoles en el exterior es cada vez mayor.

4. Y en cuarto lugar, la presencia de incentivos foráneos para atraer al empresariado español, y de incentivos fiscales nacionales para incentivar la internacionalización de las Empresas españolas.

D). SUPUESTO DE VINCULACIÓN:

1. SOCIEDAD:

- a) Socios (5% / 1%).
- b) Consejeros / Administradores.
- c) Cónyuges o Personas en relaciones de parentesco hasta el tercer grado de los anteriores.
- d) Participa indirectamente en (+) de un 25%.
- e) Que en Otra Sociedad, sus socios o cónyuges o personas con parentesco hasta el tercer grado participen en (+) de un 25% del capital social.
- f) Con su EP.
- g) Con Otra Entidad de un Grupo corporativo.

2. GRUPOS:

- a) Remisión a la NORMATIVA MERCANTIL, (Salvo Artículo 43 del Código de Comercio).
- b) Entre Sociedades del mismo GRUPO.
- c) Entre Sociedades y Socios o Administradores de Otras Sociedades del Grupo o sus parientes.

E). VALORACIÓN A PRECIO DE MERCADO.

1. LÍNEAS FUNDAMENTALES:

- Todas las transacciones entre ENTIDADES VINCULADAS, deben valorarse por su Valor de Mercado.
- Se define el “VALOR DE MERCADO”, como aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de LIBRE COMPETENCIA.
- La Ley indica ofrece diversos MÉTODOS DE VALORACIÓN.

- Los trabajos de valoración deben quedar DOCUMENTADOS y a disposición de las AUTORIDADES FISCALES.

2. ELEMENTOS QUE SE DEBEN VALORAR.

- Se deben valorar de forma independiente:
 - a. Los Servicios Generales.
 - b. La Cesión de Intangibles.
 - c. Las Materias Primas / Existencias.
 - d. El Inmovilizado.
 - e. La Financiación.
 - f. Y Otros Elementos.
- Con carácter general, todas las transacciones entre Entidades Vinculadas.

F). MÉTODOS DE VALORACIÓN.

a) PRECIO LIBRE COMPARABLE: Áreas de Aplicación:

1. Método basado en las transacciones, las Ventas y la Cuenta de Resultado.

b) COSTE INCREMENTADO Y PRECIO DE REVENTA:

1. Método basado en las Ventas y el coste de venta.

c) MARGEN NETO DEL CONJUNTO DE LA OPERACIÓN:

1. Método basado en el resultado de la operación y en los costes de explotación.

d) DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO DE LA OPERACIÓN:

1. Método basado en la distribución del beneficio entre las entidades integrantes de la cadena de producción.

G). CUESTIONES GENERALES SOBRE MÉTODOS DE VALORACIÓN.

1. Para que dos operaciones sean comparables se precisa cumplir cinco requisitos
 - a. Producto, Funciones, cláusulas contractuales, características de los Mercados y estrategias empresariales.
2. Grado de comparabilidad. Para hacer un Análisis del grado de comparabilidad es preciso, tener presente:

- a) El Análisis Contractual.
- b) Las Precisas de Referencia.
- c) Y finalmente, la identidad del producto o servicio a comparar.
 - a). ANÁLISIS CONTRACTUAL:
 - Para ello es necesario efectuar un análisis de la documentación existente:
 - a) Contratos.
 - b) Correspondencia.
 - c) Comunicaciones entre las partes.
 - d) Conductas.
 - Lo que se pretende es conocer, como se distribuyen las responsabilidades, los riesgos y los beneficios entre las partes contratantes y por último, cual es la estructura del negocio.
 - b). PREMISAS DE REFERENCIA:
 - Ello supone analizar los siguientes extremos:
 - a. Idéntico mercado en términos geográficos.
 - b. Volumen equivalente.
 - c. Fase del producto.
 - d. Producto.
 - e. Periodo.
 - f. Estrategia de Negocio.
 - c). ANÁLISIS DEL PRODUCTO:
 - La valoración de cada producto depende de sus CUALIDADES. Su análisis es fundamental.
 - El ANÁLISIS DEL PRODUCTO dependerá del tipo de bien que se analice, según sea:
 - a. BIENES MATERIALES.
 - b. BIENES INTANGIBLES O INMATERIALES.
 - c. PRESTACIONES DE SERVICIO.

- En todo caso, deberá tenerse en cuenta:
 - a. Los procesos productivos.
 - b. Las Marcas ajenas a los productos que analicemos.

H). ANÁLISIS FUNDAMENTAL DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN:

a. PRECIO LIBRE COMPARABLE: Características.

1. Este Método establece una comparación entre el precio que se pacta por los bienes o servicio en una transacción controlada y el precio que se pacta por dichos bienes o servicios en una transacción no controlada comparable en circunstancias similares.
2. Es el Método más directo y fiable.
3. Requiere de un alto nivel de comparabilidad de los productos y funciones que se traduce en la necesidad de practicar numerosos ajustes.
4. Destacan como AJUSTES A REQUERIR, los vinculados a diferencias en:
 - a. CALIDAD DE PRODUCTO.
 - b. TÉRMINOS CONTRACTUALES.
 - c. MERCADOS GEOGRÁFICOS.
 - d. PROPIEDAD DEL INTANGIBLE ASOCIADO CON LA TRANSACCIÓN.
 - e. RIESGOS EN MONEDA EXTRANJERA.

b. COSTE INCREMENTADO: CARACTERÍSTICAS:

1. Este Método, compara el margen bruto de las transacciones controladas e independientes, partiendo de los costes de producción.
2. FORMULA DEL PRECIO DE LIBRE COMPETENCIA:
 - a. $\text{Precio de Libre Competencia} = [\text{Costes}] + [\text{Margen sobre Ventas}] \times [\text{Costes}]$.
 - b. $\text{Margen sobre costes} = [\text{Precio de Venta} - \text{Costes}] / \text{Costes}$
3. Deben tenerse en cuenta:
 1. Las funciones realizadas.
 2. Los riesgos asumidos.
 3. Los Activos detentados.

4. FIABILIDAD: Su fiabilidad se verá afectada por la existencia de diferencias significativas entre las transacciones controladas y no controladas comparadas en cada caso, como:
 - a. Rotación de Inventarios.
 - b. Términos contractuales.
 - c. Costes de Transportes.
 - d. Otras diferencias.
5. PROBLEMAS: Uno de los principales problemas que plantea es la HOMOGENEIDAD de los costes a tomar en consideración. La base de costes debe incluir tanto los COSTES DIRECTOS como los COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN, pero no deben tomarse en consideración los GASTOS DE EXPLOTACIÓN de la Empresa o los GASTOS GENERALES.
6. VENTAJAS DEL MÉTODO: Este Método es sólido cuando se dispone de comparables internos o cuando la transacción que se analiza es de valor rutinario, no interviniendo en la misma INTANGIBLES de valor apreciable.

Este Método es ACONSEJABLE, para “Fabricantes y Prestadores de Servicios que Venden sus productos y servicios a PARTES VINCULADAS”.

c. PRECIO DE REVENTA: CARACTERÍSTICAS:

1. Este Método mide si el valor pactado en Transacciones Controladas, es de MERCADO por referencia al Margen Bruto Obtenido en TRANSACCIONES COMPARABLES independientes pero partiendo del PRECIO DE VENTA.
2. FORMULA DEL PRECIO DE LIBRE COMPETENCIA.
 - a. $\text{Precio de Libre Competencia} = [\text{Precio de Reventa}] - [\text{Margen del Precio de Reventa}] \times [\text{Precio de Reventa}]$.
 - b. $\text{Margen del Precio de Reventa} = [\text{Precio de Reventa} - \text{Coste de Adquisición}] / \text{Precio de Reventa}$.

3. VENTAJAS: Es recomendable para “Distribuidores que revenden productos sin alterarlos físicamente o sin añadirles un valor Sustancial”.
4. AJUSTES: Los ajustes más comunes en este MÉTODO son:
 - a. ROTACIÓN DE EXISTENCIAS O INVENTARIOS.
 1. Términos Contractuales.
 2. Costes de Transportes.
 3. Otras diferencias medibles.
 - d. MÉTODOS BASADOS EN EL BENEFICIO: CARACTERÍSTICAS.
 1. Estos Métodos han de comparar el beneficio de la transacción entre EMPRESAS VINCULADAS con el beneficio de una Operación Similar Obtenido por partes independientes.
 2. Estos Métodos están siendo objeto de una profunda revisión en el texto de la Propuesta de Modificación de las Directrices.
 3. La Ley del Impuesto sobre Sociedades, abandona el Título de Métodos de “último recurso” e insiste en que en todo caso, solo puedan aplicarse de forma que respeten el “Principio de Libre Competencia”.
 - e. DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO: CARACTERÍSTICAS.
 1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS:
 - 1) Este Método distribuye los BENEFICIOS O PERDIDAS OPERATIVAS DE TRANSACCIONES ENTRE PARTES VINCULADAS proporcionalmente a las contribuciones realizadas por cada ENTIDAD en la creación combinada de beneficios o pérdidas.
 - Suele aplicarse a transacciones muy interrelacionadas que no puedan evaluarse independientemente o con gran influencia de los ACTIVOS INTANGIBLES O INMATERIALES.
 2. FASES: En primer lugar, debe identificarse el Beneficio distribuible, ósea, el Beneficio Total para repartirlo en base a criterios tales como: ACTIVOS, COSTES Y RIESGOS ASUMIDOS por las distintas ENTIDADES VINCULADAS PARTICIPANTES.

3. FIABILIDAD: No necesita una gran comparabilidad para su aplicación. No obstante lo anterior, su fiabilidad es especialmente sensible a la CALIDAD de los datos y supuestos utilizados.
4. APLICACIÓN: Las exigencias establecidas por la Propuesta de Modificación de las Directrices establece las siguientes EXIGENCIAS.
 - a) Ser consistente con el análisis fundamental y funcional realizado y, en particular, con el REPARTO DE RIESGOS.
 - b) Acordar las CLAVES DE REPARTO de una forma consistente.
 - c) Ser capaz de medir el REPARTO de una forma consistente.
 - d) Ser capaz de medir el REPARTO y de defender CRITERIOS PACTADOS.
 - e) Acordar los criterios con carácter previo a la realización conjunta de las Operaciones y ser consistentes a lo largo de todo el periodo que dure la realización conjunta de las OPERACIONES.
- f. MÉTODO TNMM: CARACTERÍSTICAS.
 1. Constituye una gran novedad. La doctrina Critico su ausencia hasta la publicación de la Ley 36/2.006.
 2. APLICACIÓN: Se Compara el Margen Neto de las Transacciones controladas e incontroladas en relación a una BASE APROPIADA "THE PROFIT LEVER INDICATOR". Esta BASE puede ser: VENTAS, COSTES, ACTIVOS, etc.

Normalmente, se usan las VENTAS para "Empresas Distribuidoras", los COSTES, para "Empresas Productoras y Prestaciones de Servicios". El Margen Neto usado como referencia puede ser INTERNO o EXTERNO.

3. VENTAJAS: su menor SENSIBILIDAD a las diferencias funcionales de PRODUCTO Y RIESGOS.
4. RECOMENDACIONES: La OCDE, lo recomendaba como un método residual o como Sistema de Verificación, pues, los RESULTADOS pueden verse afectados por FACTORES INDIRECTOS.

5. Este Método no es RECOMENDABLE para aquellas operaciones en que ambas partes proporcionan ACTIVOS INTANGIBLES DE VALOR.

I). SUPUESTOS ESPECIALES: CARACTERÍSTICAS.

a). ACTIVOS INTANGIBLES: INDUSTRIALES Y COMERCIALES.

1. Debe diferenciarse entre Activos Intangibles Industriales (KNOW HOW, PATENTES, etc.) e INTANGIBLES COMERCIALES (MARCAS, LICENCIAS, etc.)
2. La OCDE permite en determinados casos la utilización de “Otras Metodologías”, reconocidas por dicha institución (párrafos 1.68 y 6.20 e Informe OCDE sobre Transacciones”. (“Transaccional Profit Methods 2.008”, párrafos 83 y 246-247), siempre y cuando se obtengan resultados consistentes con el “Principio de Plena Concurrencia”.
3. Por otra parte, muchos de estos Métodos utilizados para valorar INTANGIBLES, (Descuento de Flujos, V.A.N., etc.), tienen cabida en una concepción amplia del CUP o TNMM.

b). OPERACIONES FINANCIERAS: CARACTERÍSTICAS.

1. En primer lugar, para verificar si nos encontramos ante un “INTERÉS DE MERCADO”, en la OPERACIÓN FINANCIERA, debemos analizar tres aspectos fundamentales:
 - a. EL NIVEL DE RIESGO DEL PRESTAMISTA.
 - b. EVALUAR LOS TÉRMINOS DE LA TRANSACCIÓN.
 - c. LA INFORMACIÓN EXISTENTE EN EL MERCADO.

c). OPERACIONES CORPORATIVAS: CARACTERÍSTICAS.

1. Los Principales Métodos de Valoración son aquellos que normalmente se utilizan en este tipo de transacciones.
 - a. VTC + Plusvalías para el Sector Inmobiliario.
 - b. EBITDA x (Multiplicador de Mercado).
 - c. Descuento de Flujos.

2. ASPECTOS A CONSIDERAR: todos aquellos que suponen circunstancias específicas respecto a la OPERACIÓN CORPORATIVA.

- a. Porcentaje de Participación.
- b. Razones que permitan justificar el MEV de la Operación.
- c. Estrategia comercial, etc.

J). SERVICIOS ENTRE ENTIDADES VINCULADAS: CARACTERÍSTICAS.

1. IMPORTANTE: Se elimina la exigencia formal de realizar un “contrato escrito” como requisito de DEDUCIBILIDAD y necesidad de prueba de las circunstancias siguientes.

a). REALIDAD O EFECTIVIDAD DEL SERVICIO:

- 1. Prueba documental de la actividad desplegada por la prestadora de los servicios (actividades concretas, medios humanos, materiales empleados y costes incurridos), del concreto y efectivo uso de los mismos por la prestataria y el beneficio, utilidad o ventaja que representa para ella la actividad o servicios prestados por su vinculada.
- 2. CORRELACIÓN / BENEFICIO, VENTAJA O UTILIDAD:

Se debe justificar que este está directamente relacionado con la Obtención del Beneficio de la Entidad prestataria, en el sentido que la misma hubiera satisfecho tal necesidad ejerciendo ellas mismas la actividad o recurriendo a un tercero. En este sentido, la Administración española viene considerando que no se presta auténticamente un servicio cuando no se atiende a una necesidad identificada específica.

3. VALORACIÓN:

El importe a satisfacer por los servicios prestados debe atender a las “Normas de Valoración”, establecidas en el Artículo 16 del T.R.L.I.S, apartado 4º y la prestataria solo puede deducirse la cuantía resultante de tales “Métodos”.

4. DISTRIBUCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS COMUNES:

Se han de aplicar reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad conforme a la naturaleza del servicio y las circunstancias en que se preste, los beneficios susceptibles de ser obtenidos por los destinatarios.

K). SERVICIOS PROFESIONALES: CARACTERÍSTICAS: REQUISITOS:

1. Existe presunción de “valoración de Mercado en los Servicios entre un Socio Profesional, (Persona Física) y una Entidad Vinculada, si se cumplen los siguientes requisitos:
 - a. Que la Entidad sea una ERD y más del 75% de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales.
 - b. Que cuente con MEDIOS MATERIALES Y HUMANOS.
 - c. Que el resultado del ejercicio previo a la “Deducción de las Retribuciones” correspondientes a la totalidad de los socios profesionales sea POSITIVO.
 - d. Que la cuantía de las “Retribuciones” correspondientes a la totalidad de los “Socios Profesionales”, no sea inferior al 85% del Resultado previo.
 - e. Que la cuantía de las “Retribuciones de los Socios Profesionales”, se determine en función de la contribución efectuada (constando por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos), y que no sea inferior a “DOS VECES” el “Salario Medio de los asalariados de la Sociedad” que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.
 - f. En ausencia de estos la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a “DOS VECES” el salario medio anual (establecido en el Art. 11 del R.I.R.P.F. será de 22.100 euros).

L). ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES: CARACTERÍSTICAS: COSTES DE BIENES O SERVICIOS.

1. Se han de valorar conforme al Artículo 16.4 del texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades. (T.R.L.I.S.).
2. Consideraciones. Acceso a la “Propiedad u otro Derecho” de similares características o consecuencias económicas sobre los Activos o Derechos.
3. Se ha de ESPECIFICAR “TAREAS Y RESPONSABILIDADES DE LOS PARTICIPES”.
4. Se ha de ESPECIFICAR el “ÁMBITO DE ACTIVIDADES Y PROYECTOS CUBIERTOS”.
5. Se ha de ESPECIFICAR LA DURACIÓN.
6. Se ha de ESPECIFICAR la fórmula de cálculo de las Aportaciones: La Aportación ponderara las utilidades o ventajas que cada uno espere obtener del acuerdo en atención a "CRITERIOS DE RACIONALIDAD”.
7. Se ha de tener en cuenta, la variación de sus circunstancias, de las “personas o Entidades Participantes” y establecer pagos compensatorios y ajustes.

M). REGISTRO CONTABLE: ASPECTOS.

1. Norma Contable Nº 21. Registro y Valoración Plan General de Contabilidad 2.007:
 - a. Las operaciones entre “Empresas del Grupo”, se registraran de acuerdo con las NORMAS CONTABLES, siendo de aplicación preferente el “CRITERIO DE VALOR RAZONABLE”.
2. Si el Precio acordado difiriese de su Valor Razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la “Realidad Económica de la Operación”. No obstante, habrá que estar a las precisiones del Artículo 34.2 del Código de Comercio.
3. Es importante señalar que la “Valoración contable y fiscal”, deben COINCIDIR B.O.I.C.A.C. 9-Septiembre 2.009.
4. Tras la Reforma Contable y en referencia a la Ley 16/2.007, la contabilidad debe reflejar la realidad económica, con independencia de las formas jurídicas.

5. No es admisible el cumplimiento de la “Normativa Fiscal” en materia de Precios de Transferencia por la vía del AJUSTE EXTRACONTABLE, (Posición de las Autoridades Fiscales).

N). AJUSTES: BILATERAL: SECUNDARIO: ASPECTOS.

a). AJUSTES BILATERAL: CONSIDERACIONES.

1. En el supuesto en el que la “Administración Tributaria” entiende que el valor declarado no se corresponde con el “Valor de mercado”, corregirá los valores declarados sin que ello pueda derivar en una tributación superior a la efectivamente derivada del conjunto de la Operación y para las entidades intervinientes.
2. En este sentido, habrá que tener en cuenta los “Efectos Financieros” que puedan derivarse del mencionado “AJUSTE BILATERAL”.
3. El AJUSTE tendrá carácter BILATERAL, solo respecto de personas o Entidades residentes en territorio español o EP situado en el mismo.
4. Habrá que tener presente los CONVENIOS DE ARBITRAJE.
5. Cuando la regularización afecte a varios ejercicios, se regularizara en el último cuyo plazo de declaración haya finalizado a la fecha de firmeza. (Este aspecto no obstante, queda sujeto a interpretación).
6. En los ejercicios posteriores, los contribuyentes quedan vinculados al nuevo valor comprobado.

b). AJUSTES SECUNDARIOS: CONSIDERACIONES.

1. SITUACIONES NORMATIVAS:

- a. Si la situación se produce a FAVOR DEL SOCIO o de la SOCIEDAD.
- b. Si la renta puesta de manifiesto es EQUIVALENTE AL PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN EN LA ENTIDAD.
- c. Si la Entidad o el Socio, o el socio son residentes o no, y es residente en España si este es “Persona Física o jurídica”.

d. SITUACIONES DUDOSAS:

Autor. Tomas Verdú Contreras. Catedrático en Administración de Empresas y Organización y Gestión Comercial. Economista y Titulado Mercantil. Auditor de Cuentas. ©2.010.

Todos los derechos reservados.

- En casos de “Operaciones Gratuitas, sin remuneración”, o donde la remuneración sea inferior a la de MERCADO (AJUSTE primario al ALZA), no se ha transferido efectivamente un exceso de renta, podría cuestionarse la procedencia de un AJUSTE SECUNDARIO.
- Tampoco procedería el AJUSTE SECUNDARIO en casos donde la “Administración Tributaria” ha aplicado el “Principio de No Reconocimiento”. (DISREGARD).
- Por todo lo anterior, parece razonable “limitar la automaticidad de los ajustes secundarios” de forma que no todo ajuste primario conlleve necesariamente la realización de un “Ajuste Secundario”.

e. DUDAS CONSTITUCIONALES:

- Se suscitan dudas sobre la constitucionalidad de la aplicación del “Ajuste Secundario”, en aquellos supuestos en los que no se dé una valoración artificiosa ya que se está estableciendo una tributación sobre una renta ya gravada.
- La propia OCDE, ha expresado su deseo de que se haga un “uso limitado” de los mismos, de forma que:
 1. Se minimicen los riesgos de doble imposición y,
 2. Se revierte su utilización a comportamientos de los contribuyentes que denotan una intención de disfrutar un dividendo con la finalidad de evitar “retenciones en la fuente”. (Párrafo 70 de las Directivas de la OCDE en materia de Precios de Transferencia).

f. SUPUESTOS DE VINCULACIÓN DE SOCIO – SOCIEDAD:

1. La diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:
 - a). Si la diferencia es A FAVOR DEL SOCIO.
 - Parte que se corresponda con el porcentaje de participación en la Entidad:

Retribución de Fondos Propios para la Entidad y participación en beneficios para el socio, (por parte que se corresponda con el porcentaje de participación en la Entidad).

- Parte que no se corresponda con el porcentaje de participación:

Retribución de los Fondos Propios para la Entidad y para el Socio utilidad percibida por la condición de socio.

b). Si la diferencia es A FAVOR DE LA ENTIDAD.

- Parte que se corresponda con el porcentaje de participación en la Entidad:

Aportación del socio o participe a los Fondos Propios de la Entidad, y aumentara el valor de adquisición de la participación del socio o participe.

- Parte que no se corresponda con el porcentaje de participación:

Tendrá la consideración de “Renta para la Entidad”, y de “Liberalidad” para el socio o “Ganancia Patrimonial”, si es contribuyente por el I.R.N.R.

c). AJUSTES SECUNDARIOS Y RETENCIONES:

1. CALCULO DE LA RETENCIÓN O INGRESO A CUENTA:

- Tanto en el I.R.P.F., como en el IRNR y el I.S., la base de la “Retención o Ingresos a Cuenta”, será la diferencia entre el “Valor Convenido y el Valor de Mercado”.
- Dudas interpretativas principales:
- Teniendo en cuenta la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta y el AJUSTE SECUNDARIO, surgen 4 dudas de interpretación.

- a. La regulación de las retenciones y el ajuste secundario, carece de base legal, pues, nuestro sistema de retenciones no está diseñado para practicar “retenciones sobre rentas presuntas”. Jurisprudencia Tribunal Supremo (16 de junio y 5 de marzo de 2.008). Enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.
- b. Régimen Sancionado. LIS, -16.10 o 191 y S.S. L.G.T.?
- c. ¿Cuándo se debió de retener?

O). DOCUMENTACIÓN: ASPECTOS GENERALES.

a). REGULACIÓN TRIBUTARIA:

- 1. Artículo 16. Apartado 2 del T.R.L.I.S.

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

- 2. Disposición Adicional séptima de la Ley 36/2006.

“Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del Artículo 16 del T.R.L.I.S., aprobado por el R.D.L. 4/2004, del 5 de marzo, conforme a la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle”.

- 3. Artículo 18 Reglamento:

“La documentación deberá estar a disposición de la Administración Tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación”.

b). ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD: CARACTERÍSTICAS.

- 1. Conforme a las directrices de la OCED para definir el “Análisis de Comparabilidad” se deberá tener en consideración.

- a. Las características de los bienes o servicios.
 - b. Las funciones, riesgos y activos asumidos por las partes.
 - c. Los términos contractuales.
 - d. Las características de los mercados.
 - e. Cualquier otra circunstancia.
2. Se considera que existe comparabilidad, cuando no existan diferencias significativas en las circunstancias anteriores que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.
 3. IMPORTANTE: El Análisis de Comparabilidad, forma parte de la DOCUMENTACIÓN.
- c). NORMAS COMUNES: COMPLEJIDAD Y NUMERO DE OPERACIONES.
1. Se trata del “contenido mínimo”, que atiende a la “complejidad y el volumen de las operaciones”.
 2. Su OBJETO es facilitar la labor de comprobación de la Administración Tributaria.
 3. Contempla el número de operaciones con PARAÍSO FISCAL.
 4. Se refiere a las obligaciones de consignar información en las “Declaraciones Fiscales”.
 5. Se regulan las EXONERACIONES:
 - a. Grupos de Consolidación Fiscal.
 - b. Agrupaciones de Interés Económico (A.I.E.) Y uniones Temporales de Empresas. (U.T.E.).
 - c. Realizadas en el ámbito de OPEV`S y OPA`S.
 6. EXISTEN DOS CLASES DE DOCUMENTACIÓN:
 - a. La referente al GRUPO.
 - b. y la del OBLIGADO TRIBUTARIO.

d). OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DEL GRUPO:

1. Grupo: Una Entidad ostenta o pueda ostentar el CONTROL de la otra u otros según los criterios establecidos en el Artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su “Residencia” y la obligación de FORMULAR CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS.
2. Descripción organizativa, jurídica y operativa general.
3. Identificación de las partes implicadas.
4. Descripción general de las “Operaciones Vinculadas” efectuadas y cambios respecto al periodo impositivo anterior.
5. Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas Entidades del Grupo y cambios respecto al periodo impositivo anterior.
6. Relación de la titularidad de las “Patentes, Marcas, Nombres Comerciales” y demás Activos Intangibles.
7. Descripción de la política del Grupo en Materia de los Precios de Transferencia.
8. Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados.
9. LA MEMORIA DEL GRUPO, o en su defecto, INFORME ANUAL EQUIVALENTE.

NOTA: Se excluye de esta obligación a los GRUPOS ERD.

e). OBLIGACIONES PARA EL CONTRIBUYENTE:

1. Identificación del contribuyente y las Entidades vinculadas con las que se relacionan, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
2. Análisis de comparabilidad.
3. “Método de Valoración” elegido, forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

Autor. Tomas Verdú Contreras. Catedrático en Administración de Empresas y Organización y Gestión Comercial. Economista y Titulado Mercantil. Auditor de Cuentas. ©2010.
Todos los derechos reservados.

4. Criterios de reparto de servicios prestados Conjuntamente en favor de varias personas o Entidades Vinculadas, acuerdos asumidos y acuerdos de repartos de costos.
5. Cualquier otra información relevante utilizada por el obligado tributario para determinar la valoración de sus Operaciones Vinculadas y pactos parasociales.

NOTA: Si las operaciones no pueden analizarse de forma independiente por su volumen o recurrencia, las Obligaciones anteriores se referirán al “Conjunto de dichas operaciones”.

f). OBLIGACIONES PARA PERSONAS FISCALES Y ERD.

1. OPERACIONES CON PARAÍOS FISCALES: Régimen general de Obligaciones.
2. Contribuyentes IRPF en Estimación Objetiva en Operaciones con sociedades en las que aquellas o sus conyugues, ascendientes o descendientes, de FORMA INDIVIDUAL O CONJUNTAMENTE entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del Capital Social o de los FONDOS PROPIOS: Básicamente obligaciones generales.
3. Transmisión de Negocios o valores de sociedades no cotizadas: Información identificativa, Otra información relevante y pactos para sociales, así como, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas, y demás valores empleados en la determinación del valor.
4. Transmisión de inmuebles o de Operaciones sobre Activos Intangibles: Información identificativa, otra información relevante y pactos parasociales, métodos de valoración utilizados y justificación, forma de aplicación y especificación de valor.
5. Prestaciones de servicios profesionales: Identificación y justificación del cumplimiento de los requisitos legales.
6. Resto de casos: Información identificativa otra información relevante y pactos para sociales, método de valoración utilizado e intervalos del mismo.

g). OBLIGACIONES OPERACIONES CON PARAÍOS FISCALES.

1. Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realiza la operación, descripción de su naturaleza, características e importe, identificación de los representantes de los intervinientes y administradores.
2. Análisis de Comparabilidad.
3. Método de Valoración elegido, descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
4. Criterios de reparto de gastos: En concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades residentes en paraísos fiscales, así como, los correspondientes acuerdos.
5. Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones.
6. Servicios y compraventas internacionales de mercancías: Comisiones de mediación y gastos accesorios, no se exigen las obligaciones de documentación específicas si:
 - a. se prueba la existencia de motivos económicos validos para la realización de la operación a través de un paraíso fiscal.
 - b. Que el obligado tributario realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponda con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, es su caso, las correcciones necesarias.

P). RÉGIMEN SANCIONADOR ESPECÍFICO:

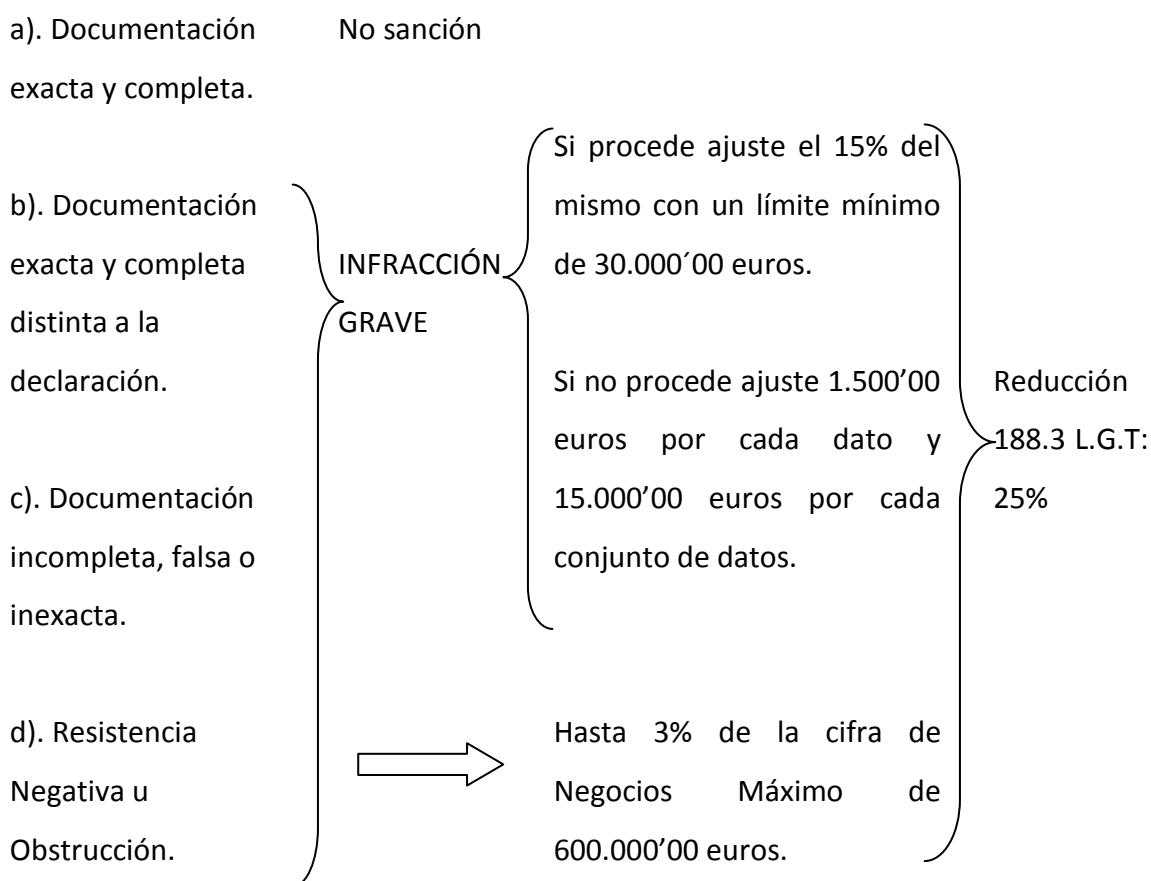
1. El contribuyente debe determinar y aplicar el valor de mercado calculado de acuerdo con los métodos legalmente establecidos y documentar esa valoración.
2. El incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de esta obligación determina la aplicabilidad del régimen sancionador específico.
3. Este régimen sancionador es incompatible con el régimen general de infracciones y sanciones en materia tributaria.

Autor. Tomas Verdú Contreras. Catedrático en Administración de Empresas y Organización y Gestión Comercial. Economista y Titulado Mercantil. Auditor de Cuentas. ©2.010.

Todos los derechos reservados.

4. Las diferencias de valoración como tales no están tipificadas como infracción tributaria en el Artículo 16 del T.R.L.I.S., sino los incumplimientos de la obligación de documentación o la cuantificación de la base imponible de la imposición directa utilizando valores distintos de los que se derivan de dicha documentación.
5. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN. INICIO.

Q). ESTRUCTURA RÉGIMEN SANCIONADOR ESPECÍFICO



R). ESTRUCTURA DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

- a). Procedimiento de determinación de valor de Mercado.
- b). Estructura.
- c). Análisis Funcional.
- d). Análisis Económico.
- e). Fases del Estudio.

Autor. Tomas Verdú Contreras. Catedrático en Administración de Empresas y Organización y Gestión Comercial. Economista y Titulado Mercantil. Auditor de Cuentas. ©2010.
 Todos los derechos reservados.

S). OPERACIONES VINCULADAS: TRIBUTACIÓN I.V.A.: ASPECTOS RELEVANTES.

1. Hasta la reforma del Artículo 79.5 de la Ley del I.V.A. (L.I.V.A.) operada por la Ley 36/2.006, la L.I.V.A., regulaba estas operaciones vinculadas sin la correspondiente COBERTURA COMUNITARIA.
 - a. Si se pactan precio notoriamente inferiores a los precio de mercado.
 - b. Aplicación de las Reglas de autoconsumo: Precio o Coste de Adquisición.
2. Artículo 80 Directiva 112:
 - a. Posibilidad de adoptar medidas anti fraude a la hora de fijar la base imponible en situaciones de vinculación.
 - b. Las medidas solo pueden adoptarse en situaciones en las que exista riesgo de pérdida de recaudación.
3. Artículo 72 Directiva 112: Definición de Valor de Mercado.
 - a. Importe de operaciones comparable en condiciones de libre competencia en la misma fase de comercialización.
 - b. Si no hay operación comparable:
 - Bienes: Precio no inferior al de compra o al coste.
 - Servicios: Precio no inferior al coste para el sujeto pasivo.
4. La Ley 36/2.006 “De Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, da una nueva redacción al Artículo 79.5 de la Ley del I.V.A. y sustituye dicha “Regla Especial para Operaciones Vinculadas” por otra nueva.

Con esta nueva regulación España se encuentra “Armonizada con el resto de socios de la U.E.”.

5. Operaciones respecto de lo que resulta APLICABLE:
 - a. Entrega de Bienes.
 - b. Prestaciones de Servicios.
 - c. Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes.

- d. Importaciones: El valor en Aduana y la vinculación entre el importador y su proveedor.

6. DEFINICIÓN DE VINCULACIÓN: Aspectos.

- a. Aplicación de las reglas del Impuesto sobre Sociedades e IRNR.
- b. Relaciones entre sujetos pasivos y personas ligadas por relaciones laborales o administrativas.
- c. Sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado.
- d. Entre “Entidades sin Fines lucrativos” sus fundadores, asociados, patrones y sus cónyuges o parientes hasta el tercer grado.

7. SUPUESTOS DE APLICACIÓN:

- a. Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b. Cuando el “Empresario o Profesional”, que realice la operación (entrega de bienes o prestación de servicios) determine sus deducciones aplicando la “Regla de Prorrata” y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c. Cuando el Empresario o Profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la “Regla de Prorrata” y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la Contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.