

# **OPERACIONES VINCULADAS UNA OBLIGACION A TENER MUY EN CUENTA**

## **ASPECTOS GENERALES**

El nuevo régimen de operaciones vinculadas establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Como destaca la Exposición de Motivos de la propia Ley, la reforma tiene dos objetivos fundamentales:

Valoración por el valor normal de mercado.

Obligaciones de documentación

### **¿Qué es una operación Vinculada? (Art.16.3 LIS)**

Las operaciones vinculadas hacen referencia a cualquier transacción entre una empresa y:

Sus socios (que tengan, al menos, un 5% de participación o un 1% en sociedades cotizadas)-

Sus administradores o consejeros.

El cónyuge y familiares de los socios y de los administradores hasta tercer grado.

Los socios de otra entidad cuando ambas empresas pertenezcan a un mismo grupo.

Otra entidad participada por ella en al menos el 25%, y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

También se incluye las operaciones entre dos entidades que pertenecen a un mismo grupo que tributen en el régimen de grupo de sociedades cooperativas, o en la que los mismos socios o sus familiares participen, directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital.

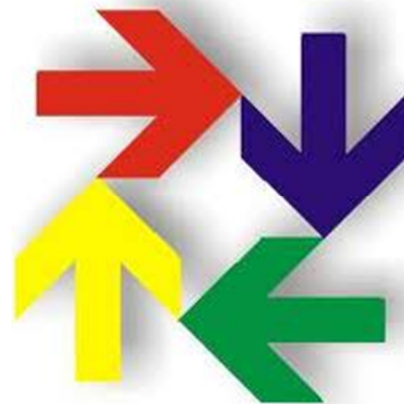
## **1. Valor de Mercado**

Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se haya acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

La nueva normativa establece que serán los propios sujetos pasivos del impuesto los que realizarán la

valoración a precios de mercado. Cuando entidades vinculadas realizan operaciones a precios distintos a los de mercado, se produce una transferencia de rentas de unas entidades a otras.

La Administración tributaria tiene la potestad de comprobar que se ha utilizado dicho valor, con independencia de que se haya producido una menor tributación o el diferimiento de la misma, y realizar los correspondientes ajustes. La Administración Tributaria tendrá la potestad de corregir las liquidaciones presentadas por el Impuesto de Sociedades cuando de la valoración presentada por las partes intervinientes en la operación resulte un perjuicio económico para la Hacienda Pública, en el sentido de que determine para las partes, una tributación en España inferior a la que hubiese resultado de haber operado a precios de mercado de los elementos transmitidos o de los servicios prestados.



### **Métodos de Valoración**

El primer bloque de métodos que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria pueden aplicar son (Art.16.4.1º LIS):

- a) El de precio comparable de mercado
- b) El de precio de adquisición o coste de producción incrementado y
- c) El precio de reventa minorado.

De forma supletoria, en caso de que los métodos anteriores no puedan aplicarse, se utilizarán (Art.16.4.2º LIS):

d) Los métodos de distribución del resultado

e) El método del margen neto del conjunto de la operación

#### **A) Precio Comparable de Mercado**

El valor normal de mercado es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de similares características, efectuando, en este último caso, las correcciones necesarias para considerar las particularidades de la operación.

Cuando existe un mercado organizado donde los precios son públicos, para la determinación del valor de mercado, basta con tener en cuenta las particularidades de la operación, como volumen de la misma, lugar, tiempo, etc. para adaptar ese valor de mercado a la operación realizada por el sujeto pasivo.

Si no existe mercado organizado, el precio puede determinarse a partir de otras operaciones equivalentes realizadas por sujetos pasivos independientes o de operaciones similares efectuadas por otras entidades igualmente independientes.

El inconveniente a la hora de aplicar este método es fundamentalmente lo difícil que puede resultar encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio.

La OCDE aconseja la utilización de este método en casos como

- Cuando el producto comercializado entre partes independientes y vinculadas es el mismo y en la misma fase. En este caso, será posible la comparación sin realizar correcciones para determinar el comparable

- En el caso en que el producto es diferente pero de características similares, la cuestión será determinar si esto afecta significativamente al precio para realizar las correcciones necesarias.

Por ello, el método de precio comparable de mercado resulta fiable en los supuestos en los que empresas independientes comercian con los mismos bienes y servicios que las entidades vinculadas

#### **B) Precio de Adquisición o Coste de producción incrementado**

Este método resulta aplicable cuando no existen operaciones entre partes independientes en el mercado respecto de los mismos bienes y servicios, o de otros equivalentes que se puedan adaptar según las particularidades propias de la operación.

El precio de venta se calculará incrementando el valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones realizadas con personas o entidades completamente independientes, en la medida en que sean operaciones equivalentes, y en su defecto se toma el margen que habitualmente obtienen otras empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables realizadas con personas o entidades independientes.

La OCDE recomienda la utilización de este método en las siguientes operaciones:

Si todos los riesgos recaen exclusivamente en una de las entidades, en la base para calcular el coste incrementado estarán incluidos exclusivamente los costes originados en el proceso de fabricación.

Cuando los riesgos sean compartidos en base a las funciones asumidas, si otra empresa independiente fabrica el mismo producto intermedio con márgenes del 8 al 10%, habrá que realizar los ajustes correspondientes.

Venta de productos semiacabados entre dos partes vinculadas, en la que hay que diferenciar según los riesgos asumidos por cada una de las partes.

Contratos de investigación en los que una parte asume todas las funciones y riesgos, así como la titularidad de los intangibles obtenidos, y la otra de los costes inherentes a su parte en el contrato, en cuyo caso dichos costes deben ser objeto de retribución.

Pueden considerarse pertinentes, extractadas y resumidas las siguientes recomendaciones y cautelas que sobre este método establece el citado informe

sobre precios de transferencia del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Estas son:

Ninguna de las diferencias (si es que existen) entre las transacciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas transacciones afectaría materialmente al precio en el mercado libre.

Pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Una transacción es comparable a los efectos del método del coste incrementado si al menos una de las dos condiciones siguientes se cumple:

El método del coste incrementado presenta algunas dificultades para su correcta aplicación, cuando se trata de determinar los costes. Particularmente cuando el nivel de beneficios depende de alguna circunstancia incontrolada como, por ejemplo, en aquellos casos en los que se ha efectuado un importante descubrimiento, incurriendo su propietario en costes de investigación anormalmente reducidos.

El método del coste incrementado requiere, además, determinar el margen de beneficios utilizando una estructura de costes comparable. No puede aplicarse el mismo margen de beneficios, por ejemplo, a dos distribuidores, uno de los cuales es propietario de los activos empresariales utilizados, mientras que el otro se financia mediante leasing.

Resulta particularmente importante analizar las diferencias en la cuantía y tipología de gastos (operativos y no operativos, incluyendo los costes financieros) en relación con las funciones realizadas y los riesgos asumidos por las partes en las transacciones objeto de comparación.

Este análisis puede indicar que se requiere un ajuste, bien porque los gastos reflejan una diferencia funcional en atención a los activos empleados y a los riesgos asumidos, o porque reflejan la existencia de funciones adicionales que difieren de las actividades analizadas en la entidad comparada, o bien, por el contrario, que no se requiere ajuste ya que las diferencias entre los gastos de las partes objeto de comparación reflejan simplemente la eficiencia o ineficiencia de las propias empresas.

Como principio, los costes históricos deberían atribuirse a las unidades individuales de producción,

aunque debe reconocerse que el método del coste incrementado puede sobrestimar estos costes históricos.

Algunos costes, como por ejemplo los costes de materiales, mano de obra, y el transporte pueden variar a lo largo de un período, y en ese caso puede resultar apropiado calcular los costes medios a lo largo del período. Aún más, el cálculo del valor medio puede resultar adecuado en relación con los costes del activo fijo, en los casos en los que la producción o el procesamiento de diferentes productos es llevado a cabo simultáneamente y el volumen de la actividad fluctúa.

Los costes que se toman en consideración a la hora de aplicar el método del coste incrementado se limitan a aquellos imputables al proveedor de los bienes o servicios. Esta limitación puede llegar a requerir ajustes en relación con la distribución de algunos costes entre los proveedores y los compradores. Es posible que algunos costes se asuman por el comprador para disminuir la estructura de costes del proveedor sobre la cual se procederá al cálculo del margen de beneficios.

En algunos casos, pueden existir razones que justifiquen que se tenga en cuenta nada más que los costes variables (por ejemplo, el coste marginal), debido a que las transacciones pueden consistir en la liquidación de una producción marginal.

Este método se aplicará cuando no existan bienes o servicios comparables o cuando los ajustes o correcciones necesarios sobre los mismos sean muy complejos. Para ello va a ser necesario el acopio de documentación interna y externa sobre márgenes y estructuras de costes teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y las condiciones de mercado.



**C) Método del Precio de Reventa:**

Se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que se aplica al propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes, o en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación

**D) Método de la distribución de resultado:**

Se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

**E) Método del margen neto del conjunto de operaciones:**

Se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o 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, efectuado, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones

**2. Obligación documentación**

**a) Antecedentes:**

La reforma del régimen de operaciones vinculadas iniciada con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, tuvo como uno de sus principales objetivos regular las obligaciones de documentación que deben acompañar a aquellas.

Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y del empleo, modificó el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, precisamente en relación con las obligaciones de

documentación, con el objeto de eximir de las mismas a aquellas empresas cuya cifra de negocios del período impositivo no supere los 8 millones de euros, siempre que el importe conjunto de dichas operaciones realizadas por el sujeto pasivo en ese período no supere los 100.000 euros. En definitiva, dicha norma establece una primera simplificación subjetiva por cuanto es aplicable exclusivamente a las empresas cuya cifra de negocios no supere dicho importe, que alcanza a todas las operaciones vinculadas cualquiera que sea su naturaleza siempre que no se supere dicho importe, con la única excepción de que se realicen con personas o entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal



**b) Panorama Actual:**

Se reduce la carga formal que suponen las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Por ello, se modifica la normativa tributaria atendiendo la necesidad de establecer un umbral mínimo cuantitativo, por debajo del cual no sea necesario elaborar, salvo determinadas operaciones, las obligaciones de documentación exigidas por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Quedan excluidas de las obligaciones de documentación el conjunto de las operaciones que no excedan de 250.000 €, cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones. Esta exclusión se extiende tanto a las obligaciones del grupo, como a las correspondientes al obligado tributario.

Se establecen ciertas excepciones a esta exoneración para determinadas operaciones específicas:

Operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.



Operaciones realizadas con personas físicas a las que resulte de aplicación el método de estimación objetiva, siempre que se realicen en el ámbito de la actividad económica sometida a dicho método.

Transmisión de negocios, carteras, inmuebles u operaciones con activos intangibles que tengan esa calificación según los criterios contables. Todas ellas siguen conservando las obligaciones de documentación existentes en la actualidad.

### **3. Casos más usuales de Operaciones Vinculadas**

#### **a) Alquileres**

Los contratos de alquiler entre el propietario y la sociedad arrendataria deben poderse demostrar realizados con aplicación de valoración de mercado en conformidad con el artículo 16 de la Ley del impuesto sobre Sociedades. En el supuesto de que la valoración económica de la operación se efectuara sin respeto a la indicada valoración a mercado, la Administración Tributaria podría proceder a efectuar los correspondientes ajustes tributarios que aun así podrían dar lugar a sanciones tributarias.

Por otro lado, también debería darse cumplimiento, en su caso, a las obligaciones de documentación previstas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

#### **b) Prestamos vinculados**

Rara es la empresa que declara formalmente los préstamos vinculados, y menos aún procede a realizar las correspondientes imputaciones de intereses, tanto pagados como cobrados.

El tipo de mercado que nos va a tomar la AEAT en un procedimiento de inspección es el tipo legal de interés del dinero. Para este ejercicio, este tipo es sumamente desfavorable para el prestamista (socio en la mayoría de los casos), por lo que es recomendable formalizar un contrato de préstamo entre partes vinculadas.

Este contrato de préstamo tiene que establecer como mínimo la cantidad prestada o el límite de cantidad a prestar, el tipo de interés devengado que recomiendo que sea el Euribor en el momento de firma del contrato, y el vencimiento de dicho préstamo.

Este contrato también está exento de liquidar AJD, pero es obligatorio presentarlo en la Delegación de Economía de nuestra correspondiente comunidad autónoma para que no pueda ser rechazado por parte de la AEAT.

A efectos contables, tenemos que realizar la correspondiente imputación de gastos e ingresos por los correspondientes intereses devengados, además de contabilizar el préstamo siguiendo la nueva normativa contable para la contabilización de préstamos.

A efectos fiscales, estos intereses están sujetos a retención de IRPF para personas físicas, o de sociedades para personas jurídicas. Por parte del pagador de intereses, nace la obligación de retener a cuenta. Esta obligación hace que tengamos que presentar los correspondientes modelos, 123 para efectuar los ingresos de retenciones y 193 como declaración anual informativa.

Para documentarlo debemos buscar comparables internos:

a) Buscar préstamos que ya tenga tu negocio con financiación ajena. Si tienes un préstamo con un banco al 6% de interés, deberías aplicar un 6%. Si tienes una póliza de crédito con el banco al 4,5%, entonces tendrías que prestar el dinero a la sociedad al mismo tipo.

b) Si no hay comparables internos, tendríamos que solicitarle a una entidad bancaria un presupuesto de un préstamo con un determinado capital y que ésta nos diga el tipo de interés que tenemos que aplicar. El Banco de España informa en su web de los tipos de interés para cada operación (un préstamo hipotecario a tantos años con tanto capital y te dice el tipo de interés).

#### **c) Sueldos**

La retribución que se reciba debe coincidir con el valor de mercado que cobraría cualquier trabajador independiente en condiciones de libre competencia haciendo el mismo trabajo.

Lo más adecuado es buscar índices:

#### **a) Internos:**

Averiguar si existen personas no vinculadas desempeñando el mismo trabajo dentro de la empresa.

b) Externo:

La que el convenio colectivo del sector y ámbito geográfico establece para la categoría y función que se desempeña. Si la retribución es muy superior a la de convenio, puedes buscar una justificación, por ejemplo en función de los objetivos marcados por la empresa.

El Instituto Nacional de Estadística ([www.ine.es](http://www.ine.es)) publica una larga lista de datos sobre el mercado laboral, diferenciando por comunidades y sexo.

Buscar ofertas de empleo para categorías y funciones similares. Hay que buscar empresas parecidas, en tamaño, sector, geografía, etc...

**ROMO Y CAMPOS ABOGADOS S.L**  
CIF B45732211  
Avda. General Villalba , 19 Portal 1 1º B  
45003 Toledo  
Tlf.(34) 925 25 71 13 – 925 09 05 88  
Fax (34) 925 09 07 17  
Email: [info@romoycamposabogados.com](mailto:info@romoycamposabogados.com)