



OPERACIONES VINCULADAS.
INFORME SOBRE SU APLICACIÓN Y LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN

ENERO 2010

INTRODUCCIÓN

La Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, modificó el artículo 16 del Impuesto sobre Sociedades que regula las operaciones vinculadas. Según la propia exposición de motivos, dicha reforma obedece a dos objetivos prioritarios:

- Regular las operaciones interiores recogiendo los criterios de valoración contables, para valorar las operaciones a valor de mercado.
- Adaptar la legislación española a las directivas de la OCDE en materia de precios de transferencia.

La citada nueva redacción del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece dos cambios sustanciales en relación a su redacción anterior. En primer lugar modifica la expresión de que las operaciones vinculadas “se podrán valorar” por la expresión de que las operaciones vinculadas “se valorarán”. Es decir se cambia un condicional por un imperativo. La afirmación condicional había supuesto muchísimos conflictos interpretativos en relación a la aplicabilidad de dicha norma. Dichos conflictos se superan con la incorporación de un imperativo que no da lugar a dudas. Todas las operaciones vinculadas deben valorarse inexcusablemente a valor de mercado.

En segundo lugar el nuevo redactado del artículo 16 establece un criterio sancionador objetivo vinculado, no sólo al incumplimiento de las reglas de valoración, sino también vinculado al cumplimiento de unas obligaciones documentales que referencia a un posterior desarrollo reglamentario, con independencia del perjuicio económico que su incumplimiento pueda ocasionar a las arcas de la administración tributaria. Es decir que la sanción puede estar vinculada o no a un perjuicio económico y si, en cambio, siempre ligado a la cumplimentación de forma adecuada de las obligaciones documentales que emanarán del desarrollo reglamentario.

En consecuencia, la pretensión del presente informe no es el de desarrollar una tesis sobre el contenido completo del artículo 16, ni sobre las metodologías para determinar los precios de mercado, ni sobre los ajustes primarios ni los ajustes secundarios a los que se refiere el citado artículo, sino que la pretensión es centrarnos en las obligaciones documentales, su contenido y su trascendencia a efectos sancionadores, para defender la tesis de que la redacción actual de las normas y sus consecuencias son desproporcionadas. El perjuicio que puede tener la administración tributaria, especialmente, en función del volumen y de la importancia relativa de muchas de las operaciones vinculadas que se dan en el ámbito de las Pimes y Microempresas, se nos antoja excesivamente divergente.

En origen, la normativa a la que hacemos referencia está diseñada tomando como objetivo los precios de transferencia en operaciones internacionales, y así lo ha manifestado reiteradamente la administración tributaria. No obstante, cualquier normativa fiscal debe dar un trato igual a las operaciones interiores que a las internacionales para evitar ser considerada discriminatoria. Éste es el razonamiento utilizado para justificar la aplicación de dicha normativa en las operaciones internas. Hasta este punto de acuerdo.

El problema radica esencialmente en el hecho de no realizar ningún tipo de distinción ni establecer límite alguno a la aplicación generalizada de dicha norma. Intentaremos poner en evidencia en el presente informe que es precisamente la falta de dicha limitación, la que provoca situaciones de agravio comparativo.

CONCLUSIONES

Del desarrollo del informe que se describe a continuación se pueden extraer las siguientes conclusiones, siempre desde la perspectiva de la mediana, pequeña y microempresa:

- La vigente normativa de valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas afecta a cualquier tipo de empresa y/o entidad, con independencia de su forma jurídica y del volumen de sus operaciones.
- La norma establece dos supuestos sancionadores. Uno en función del perjuicio económico que para la administración supone no valorar a precio de mercado las operaciones vinculadas y otro supuesto en el que el elemento constitutivo de la infracción tributaria es simplemente la no cumplimentación de la documentación requerida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Este segundo supuesto de sanción es a día de hoy cuestionado en el caso de empresarios sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cuanto hay dudas sobre si la remisión reglamentaria les es aplicable. En cualquier caso los autónomos deben valorar a precio de mercado sus operaciones vinculadas que, evidentemente deberán acreditar documentalmente, de una forma u otra (en estos momentos está en curso una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos sobre este extremo).
- En el ámbito de las pequeñas empresas y de las microempresas se dan muchas operaciones vinculadas que son simplemente consecuencia de su dimensión y de la estrecha relación entre propiedad y empresa. Operaciones como el alquiler del local de la actividad, préstamos socio/sociedad, cesión de intangibles, administración compartida o el propio sueldo del socio/administrador de la sociedad, son operaciones calificadas de vinculantes muy comunes en este tipo de empresas.
- En el caso de una empresa de reducida dimensión que no ha valorado ni documentado las operaciones vinculadas, la sanción puede tener una cuantía mínima de 66.000,- euros por operación.
- En el caso de que la valoración sea correcta pero su documentación soporte sea inexistente, falsa o considerada inexacta por la administración tributaria, la sanción puede ser de 33.000.- euros, 16.500,- euros si se firma un acta con acuerdo, por cada una de las operaciones con problemas documentales.

- La norma no ha establecido ningún tipo de límite en relación a la relevancia de las operaciones sujetas al artículo 16 del IS. En consecuencia la normativa debe aplicarse por igual a las operaciones realizadas por una empresa multinacional en sus relaciones vinculadas, como a la microempresa en sus relaciones vinculadas, sin ningún tipo de distinción.
- Tan solo en la Orden Ministerial que publica las normas de cumplimentación del Impuesto sobre Sociedades, se establece un límite de 100.000,- euros por tipología de operación, para tener la obligación de ser detallada en el impreso a cumplimentar para realizar la declaración del impuesto. No obstante, insistimos, dicho límite tan sólo es operativo a efectos de declaración en el impreso modelo 200. En ningún caso exime de las obligaciones de valoración y documentación reseñadas a lo largo del informe.
- Debe plantearse de forma urgente el establecimiento de un límite para la documentación de las operaciones vinculadas que haga más racional la aplicación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo régimen sancionador se antoja absolutamente desproporcionado con la realidad económica de la mayoría de las pequeñas y microempresas del país. Además, por una cuestión de eficiencia y racionalidad, la administración tributaria no dispone de medios materiales ni humanos para poder ejercer el control necesario sobre la totalidad de las operaciones vinculadas y sus correspondientes expedientes documentales.
- Con la situación económica actual, establecer una nueva carga sobre las pequeñas y microempresas puede resultar inasumible para muchas de ellas, al tiempo que se genera una complejidad administrativa absolutamente contradictoria con las declaraciones y manifestaciones realizadas desde las distintas administraciones en pro de la simplicidad y la reducción de costes de gestión.
- El cumplimiento de este tipo de obligaciones formales va a ser muy elevado en el global de la economía del país. Según el Instituto Nacional de Estadística, en España hay en estos momentos un total de 3.355.830 empresas de las que 1.767.470 son autónomos y 1.402.996 son microempresas con forma societaria. Si partimos de la base que la justificación documental de las operaciones vinculadas puede tener un coste aproximado mínimo de 400 euros por operación (elaboración de documentos soporte, obtención de certificados para el análisis de comparabilidad, etc.) y que podríamos establecer un promedio de unas tres operaciones vinculadas, nos supondría un coste mínimo de 1.200,-

euros. En consecuencia, el coste estimado de la documentación para las microempresas que actúan bajo la forma societaria, sería de 1.684 millones de euros, y para el total de autónomos de 2.121 millones de euros. Así las cosas **el coste agregado mínimo para microempresas y autónomos, en la cumplimentación de sus obligaciones documentales, sería pues de 3.804 millones de euros.**

¿QUIÉN SE VE AFECTADO?

Es obvio que al tratarse de una normativa regulada por el Impuesto sobre Sociedades, éstas se ven afectadas plenamente por dicha regulación. No obstante, la norma utiliza en su articulado la expresión de “entidades” para referirse a los sujetos afectados y ello no es gratuito.

En la terminología del impuesto, se asimila la expresión “entidad” a sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, la conclusión es que la normativa a la que nos referimos no afecta de forma exclusiva a las sociedades mercantiles (sociedad anónima o sociedad limitada), sino que afecta también al resto de sujetos pasivos del impuesto, entiéndase Asociaciones, Fundaciones, Cooperativas, etc.

Pero su alcance no termina aquí. Si observamos el redactado de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se refiere a las actividades empresariales y profesionales y en cómo deben calcular sus rendimientos, establece:

“Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales.....”

Y en su artículo 41 establece:

“Artículo 41. Operaciones vinculadas. La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

En consecuencia resulta obvio que la normativa regulada en el citado artículo 16 afecta plenamente a las actividades económicas desarrolladas por las personas físicas (autónomos), a efectos de la valoración de dichas operaciones.

Sin embargo, sí que surgen dudas en relación a si le son de aplicación las normas reguladoras de la obligación de documentar en las condiciones que establece el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, puesto que del literal del artículo 41 LIRPF parece desprenderse que la remisión al artículo 16 LIS se realiza sólo a efectos de la valoración, y no a efectos de documentación.

En cualquier caso debe tenerse en cuenta que si las operaciones deben valorarse de acuerdo con lo establecido en la norma, deberá soportarse documentalmente dicha valoración, con lo que el autónomo se verá obligado, por una vía u otra, a incrementar su carga documental.

Simplemente advertir que en estos momentos hay en curso una consulta vinculante con la intención de que la Dirección General de Tributos se manifieste explícitamente sobre este extremo.

NORMATIVA APLICABLE

Para continuar con el análisis de la problemática anunciada es importante tener claras cuáles son las normas aplicables y cuál es su vigencia.

Como ya hemos avanzado, la norma básica inicial la encontramos en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, de texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción establecida mediante la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de prevención del fraude fiscal. Dicha norma entró en vigor el 1 de Diciembre de 2.006.

En consecuencia, la obligación de valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado no es una obligación nueva. Lo que sí es nuevo es la obligación de documentarlas de una forma específica y con un riesgo sancionable cuantificado de forma objetiva.

Efectivamente, la Ley hace referencia a un desarrollo reglamentario que se vincula al Real Decreto 1777/2004, de 30 de Julio, de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según la nueva redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de Noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el B.O.E. del 18 de Noviembre de 2.008. Dicha norma entró en vigor al día siguiente de su publicación, es decir el día 19 de Noviembre de 2.008.

El citado Reglamento incluye el Capítulo V, artículos 16 a 21 ter., bajo la rúbrica "Determinación del valor normal de mercado i obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales" y el Capítulo VI, artículos 22 a 29 nonies, bajo la rúbrica "Acuerdos de valoración previa de las operaciones entre personas o entidades vinculadas". En la parte correspondiente a las obligaciones de documentación, se establece que entrará en vigor pasados tres meses de la publicación de la reforma reglamentaria, es decir a partir del 19 de Febrero de 2.009. En consecuencia, y siguiendo lo dispuesto en la propia norma, la administración podrá exigir la documentación regulada reglamentariamente a partir de la fecha límite de presentación del Impuesto sobre Sociedades del primer ejercicio cerrado a partir de su entrada en vigor. Ello significa que en el caso más generalizado de cierre contable en fecha 31 de Diciembre, la documentación podrá ser exigida a partir del 25 de Julio de 2.010.

En consecuencia, la carencia de aplicación de la citada normativa queda concretada en los siguientes términos:

- Aplicación de los criterios de valoración a precios de mercado en las operaciones vinculadas a partir de 1 de diciembre de 2.006.

- Exigibilidad de la documentación soporte, para todas las operaciones vigentes y que se realicen a partir del 19 de Febrero de 2.009. Deberá estar a disposición de la administración tributaria a partir de la presentación del primer impuesto del ejercicio cerrado con posterioridad a dicha fecha.

La duda que puede plantearse es si deben documentarse las operaciones vinculadas con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento. Para ello es conveniente dar una lectura al documento emitido por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 24 de Abril de 2.008. En dicho documento se indica lo siguiente:

“El contribuyente debe valorar sus operaciones con entidades o personas vinculadas a valor de mercado”

“En aplicación de las normas generales sobre la prueba, el contribuyente, ante una comprobación inspectora, deberá aportar la documentación que sustente el valor de mercado y, especialmente, la documentación referida a la elección del método de valoración y a la forma en que se ha aplicado los criterios de comparabilidad recogidos en la Guía de Precios de Transferencia.”

“El contribuyente deberá disponer de la documentación que le permita defender que el valor que declara es el de mercado”

“Actualmente existe una exigencia establecida por la normativa contable que puede servir de referencia en cuanto a saber cuál debe ser la documentación necesaria para justificar, en el ámbito fiscal, la valoración efectuada.”

En consecuencia, con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento ya era necesario documentar las operaciones. El gran cambio se produce por cuanto el Reglamento establece unos documentos en concreto y unas sanciones específicas por la inexactitud falsedad u omisión de dicha documentación.

Finalmente es importante reseñar como normativa aplicable, la Orden EHA/1375/2009, de 26 de Mayo, por el que se aprueban los modelos del Impuesto sobre Sociedades. En dicha orden la propia administración nos explicita determinados criterios de interpretación del artículo 16 que nos van a facilitar su comprensión.

PERÍMETRO DE VINCULACIÓN

Según lo establecido en el artículo 16 del Impuesto sobre Sociedades, se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, de los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en la cuales los mismos socios partícipes 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.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes, la participación deberá ser igual o superior al 5%, o al 1% si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas consolidadas.

TIPOLOGIA DE OPERACIONES VINCULADAS

El modelo de presentación del Impuesto establecido por la Orden EHA/1375/2009, de 26 de Mayo, por el que se aprueban los modelos del Impuesto sobre Sociedades, exige la cumplimentación en su página 19 de un detalle de las operaciones vinculadas realizadas por la sociedad.

Para su correcta cumplimentación, el manual práctico elaborado por la propia administración tributaria, agrupa bajo 13 puntos la totalidad de operaciones vinculadas que pueden realizarse, y que se convierte en una excepcional guía para poder valorar el alcance de dichas operaciones.

Dicha relación es la siguiente:

1. Adquisición o transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales, etc.).
2. Adquisición, transmisión o cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos, pagos por la utilización de tecnología, patentes, marcas, know-how, etc.
3. Adquisición o transmisión de activos financieros representativos de fondos propios (excluidas las operaciones relacionadas en el punto 4). Se incluyen las operaciones de auto cartera.
4. Operaciones financieras de fondos propios (excluidas las operaciones relacionadas en el punto 3 y 10): Ampliaciones y/o reducciones de capital, aportaciones de socios para cancelación de pérdidas, etc.
5. Adquisición o transmisión de derechos de crédito, bonos, obligaciones y otros activos financieros representativos de la deuda (excluidas las operaciones relacionadas en el punto 6).
6. Operaciones financieras de deuda: Constitución u amortización de créditos y préstamos, emisión u amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos los intereses).
7. Servicios entre personas o entidades vinculadas, incluidos los rendimientos de actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc. (artículo 16.5 de la LIS).
8. Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (artículo 16.6 de la LIS).
9. Alquileres y otros rendimientos por cesión del uso de inmuebles. No incluye los rendimientos derivados de transmisiones u adquisiciones (plusvalías o minusvalías).

10. Rendimientos de activos financieros representativos de fondos propios (dividendos, etc.). No incluye los rendimientos derivados de las transmisiones u adquisiciones (plusvalías o minusvalías).
11. Intereses de créditos, préstamos y otros activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones u adquisiciones de dichos activos financieros (plusvalías o minusvalías).
12. Rendimientos del trabajo, pensiones u aportaciones a fondos de pensiones y otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.
13. Otras operaciones.

Como puede observarse, el abanico de operaciones vinculadas es muy amplio y van desde las transacciones comerciales entre empresas, el sueldo del socio o administrador, pasando por los préstamos entre sociedades o entre los socios y la sociedad, los alquileres de locales propiedad de los socios o de la prestación de servicios administrativos entre varias sociedades, por poner algunos ejemplos simples muy habituales en el ámbito de las medianas, pequeñas o microempresas.

Es relevante considerar que según lo establecido en la citada Orden, la información a detallar en el impuesto sólo será exigible cuando el volumen de dichas operaciones vinculadas superen los 100.000,- euros valoradas según criterio de devengo contable de operaciones realizadas a partir de 19 de Febrero de 2.009. Dicho límite sólo es aplicable a efectos de detallar las operaciones en el impreso del Impuesto, no siendo así en relación a la obligación de documentar dado que la norma no establece límite alguno.

ESQUEMA GENERAL DE DOCUMENTACIÓN

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece dos tipologías de documentación que afectan a grupos distintos de empresas:

- La documentación del Grupo, conocido también en su término anglosajón como "Master File".
- La documentación de la operación, conocido también como "Country File".

La documentación del Grupo sólo es aplicable en el caso de tratarse de grupos de empresa (según definición establecida en el artículo 42 del Código de Comercio) y siempre que las empresas incluidas en el perímetro de aplicación del artículo 108 del Impuesto, superen una cifra de facturación conjunta de 8 millones de euros.

En cambio, la documentación de la operación es exigible a toda empresa, cualquiera que sea el volumen de sus operaciones.

El contenido de la documentación exigible en el Master File es el siguiente:

- a. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica i operativa.
- b. Identificación de las entidades que realicen operaciones vinculadas.
- c. Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones.
- d. Descripción general de las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las entidades que realicen operaciones con el obligado tributario.
- e. Relación de la titularidad de patentes, marcas y otros activos intangibles.
- f. Descripción de la política de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de precios.
- g. Relación de los acuerdos de reparto de costes y prestación de servicios.
- h. Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso.
- i. Memoria del grupo o informe anual equivalente.

Por su parte, el contenido del expediente a realizar para justificar cada una de las operaciones vinculadas debe contener:

- a. Descripción del obligado tributario y de las personas o entidades vinculadas con quién se realiza la operación.
- b. Análisis de comparabilidad

- c. Método de valoración escogido y su forma de aplicación, identificando los valores comparables en aquellos casos en que el obligado tributario haya podido disponer de ellos razonablemente.
- d. Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades y acuerdos de reparto de costes.
- e. Cualquier otra información relevante para determinar la valoración.

De dicha documentación cabe hacer especial atención al análisis de comparabilidad, pues dicho análisis supone evidenciar cuáles son los valores que en el mismo mercado objetivo en el que se realiza la operación, se establecerían para un producto o servicio idéntico al analizado. Ello supone un análisis complejo que, en muchas ocasiones, va a precisar del concurso de profesionales para poder acreditar de forma documental la citada comparabilidad.

En el caso de las medianas, pequeñas o microempresas, dichos análisis pueden suponer un esfuerzo económico importante, por la limitación de medios propios para poder efectuarlo.

No obstante, es cierto que no todas las empresas deben cumplimentar la documentación de las operaciones en su totalidad. Aquellas empresas que cumplan los requisitos del artículo 108 del Impuesto sobre Sociedades para ser consideradas empresas de reducida dimensión verán reducidas, con carácter general, las obligaciones de documentar a los puntos (a), (c) i (e) anteriores, es decir:

- a. Descripción del obligado tributario y de las personas o entidades vinculadas con quién se realiza la operación.
- c. Método de valoración escogido y su forma de aplicación, identificando los valores comparables en aquellos casos en que el obligado tributario haya podido disponer de ellos razonablemente.
- e. Cualquier otra información relevante para determinar la valoración.

Esta aparente reducción de obligaciones debe ponerse en cuarentena, por cuanto es muy difícil poder cumplimentar el punto (c) sin entrar en detallar el análisis de comparabilidad necesario en muchos casos para determinar el valor de mercado. En consecuencia, de forma implícita, el punto (b) deberá cumplimentarse en la mayoría de casos, aunque la norma no lo explicita de forma expresa.

A parte del supuesto general, se van a dar distintas situaciones en el ámbito de las empresa de reducida dimensión, en la que los requerimientos de información van a ser distintos. Los distintos supuestos son:

- Cuando las operaciones se realicen con un vinculado que determina su rendimiento en el régimen de estimación objetiva en el IRPF (conocido habitualmente por los módulos), o con una empresa en la que se participa en más de 25%, la obligación a documentar engloba los puntos (a), (b), (c) y (e).
- Cuando la operación vinculada consiste en la transmisión de un negocio o de participaciones no cotizadas, la obligación de documentar engloba los puntos (a) y (e), entendiéndose que en este último punto se aportarán los elementos necesarios para valorar dichas participaciones.
- Cuando se trate de operaciones realizadas en el ámbito de las sociedades profesionales entre la empresa y sus profesionales, sólo será necesaria la cumplimentación del punto (a) sujeto al cumplimiento de unos requisitos específicos, por cuanto dichas sociedades ya disponen de un trato especial en el reglamento que no detallaremos en este momento, a efectos de simplicidad.

Por consiguiente nos encontramos con una norma amplia en relación al contenido de la documentación y en relación a las empresas afectadas por dicha normativa, que va a suponer, insistimos en ello, unos costes elevados para su cumplimentación de forma adecuada.

RÉGIMEN SANCIONADOR

Tal y como ya hemos avanzado, el régimen sancionador que prevé la Ley y el Reglamento, establece una dualidad de sanciones. Por un lado se genera el mecanismo sancionador cuando las operaciones no se han valorado de forma correcta, lo cuál (sin entrar ahora en detalle de su cuantía) podría parecer razonable en tanto dicha incorrección pudiera representar un perjuicio para la administración tributaria. La novedad radica en el establecimiento de un supuesto sancionador por el mero hecho de que la documentación exigida por el reglamento no exista, sea falsa o sea inexacta, aún cuando no proceda efectuar correcciones valorativas. Para poner un ejemplo simple y común. El socio administrador de la empresa tiene un sueldo que la administración tributaria considera que cumple los parámetros adecuados para ser considerado como “de mercado”, pero dicha sociedad no ha tenido la precaución de disponer de un expediente con la documentación requerida según lo comentado en el punto anterior. Pues bien, aunque la administración no va a proceder a realizar ninguna corrección pues no tiene perjuicio alguno, la empresa va a ser sancionada por la falta de documentación.

Otro aspecto preocupante es la definición del supuesto sancionador que se genera por omisión, falsedad o inexactitud. En relación a la omisión o la falsedad pocas dudas se plantean, por cuanto son conceptos claros. La documentación existe o no existe, es falsa o es veraz, y la falsedad no plantea demasiadas dudas. Pero, ¿qué ha querido decir el legislador con el término inexactitud?. ¿Cuál es la frontera de la inexactitud? ¿Bajo qué prisma es inexacto?. No cabe duda de que dicho supuesto va a producir muchos quebraderos de cabeza y un sinfín de conflictos con la administración.

Para cuantificar las sanciones, el reglamento define cada uno de los puntos requeridos en la documentación como un “dato” o un “conjunto de datos”, para a partir de aquí poder cuantificar la sanción aplicable. Cabe ver pues, en primer lugar, que elementos van a ser calificados como dato o como conjunto de datos.

En relación a la documentación del grupo (Master File), la situación será la siguiente:

- a. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica i operativa.
(CONJUNTO DE DATOS)
- b. Identificación de las entidades que realicen operaciones vinculadas.
(DATO)
- c. Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones.
(CONJUNTO DE DATOS)

- d. Descripción general de las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las entidades que realicen operaciones con el obligado tributario. (CONJUNTO DE DATOS)
- e. Relación de la titularidad de patentes, marcas y otros activos intangibles. (DATO)
- f. Descripción de la política de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de precios. (CONJUNTO DE DATOS)
- g. Relación de los acuerdos de reparto de costes y prestación de servicios. (DATO)
- h. Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso. (DATO)
- i. Memoria del grupo o informe anual equivalente. (CONJUNTO DE DATOS)

Por lo que respecta a la documentación de la operación (Country File), la situación será:

- a. Descripción del obligado tributario y de las personas o entidades vinculadas con quién se realiza la operación. (DATO)
- b. Análisis de comparabilidad. (CONJUNTO DE DATOS)
- c. Método de valoración escogido y su forma de aplicación, identificando los valores comparables en aquellos casos en que el obligado tributario haya podido disponer de ellos razonablemente. (CONJUNTO DE DATOS)
- d. Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades y acuerdos de reparto de costes. (CONJUNTO DE DATOS)
- e. Cualquier otra información relevante para determinar la valoración. (CONJUNTO DE DATOS)

A partir de estas definiciones, el Reglamento establece que la sanción aplicable cuando NO proceda efectuar corrección alguna en la valoración, será la siguiente:

- Por cada DATO omitido, inexacto o falso la cantidad de 1.500,- euros.
- Por cada CONJUNTO DE DATOS omitidos, inexactos o falso, la cantidad de 15.000,- euros.

En el supuesto de que SÍ proceda efectuar alguna corrección valorativa, la sanción será la equivalente al 15% del importe de la corrección valorativa, con un mínimo de:

Informe realizado por Enric Rius Macias, Economista y Asesor financiero y fiscal de la Cecot. www.riusconsultors.com

- Por cada DATO omitido, inexacto o falso la cantidad de 3.000,- euros.
- Por cada CONJUNTO DE DATOS omitidos, inexactos o falso, la cantidad de 30.000,- euros.

Es importante destacar que la base de la sanción del 15% no es la cuota resultante de la corrección de valor (que sería el perjuicio directo para la administración tributaria), sino la corrección valorativa en su totalidad. Por ejemplo, si en una transacción entre una empresa fabricante y una distribuidora del mismo grupo se produce una diferencia de valoración de 2 millones de euros al año, la sanción aplicable será el 15% de los 2 millones, esto es 300.000,- euros, no el 15% de la repercusión en la cuota tributaria de dichos 2 millones de supuesta facturación.

Si nos planteamos un simple ejercicio de cuantificación, podemos estimar que la no existencia de la documentación del grupo puede llegar a suponer una sanción de 135.000,- euros por cada una de las empresas del grupo a las que se les reclame dicha documentación, toda vez que, aunque el Master File es único y debe estar en sede de la matriz, el responsable es el obligado tributario, en este caso todas las empresas del grupo.

Si realizamos el mismo ejercicio con la documentación de cada operación, podemos valorar, sin miedo a equivocarnos, que la inexistencia de valoración y documentación para una empresa que no sea de reducida dimensión puede rondar los 126.000,- euros. En el supuesto de que las operaciones estén correctamente valoradas y simplemente no haya documentación o esta sea "inexacta", la sanción se vería reducida a la mitad, esto es 63.000,- euros.

Para las empresas de reducida dimensión, teniendo en cuenta que deben cumplimentar sólo tres de los cinco puntos de la documentación, la sanción podría llegar a los 66.000,- euros por operación si no se ha valorado ni documentado o, en el caso de que simplemente falte la documentación pero se haya valorado correctamente, la sanción sería de 33.000,- euros.

A todas estas sanciones les sería aplicables las reducciones establecidas en la Ley General Tributaria del 30% en el caso de que el acta se firmara en conformidad, o del 50% en el caso de acta con acuerdo. Ello nos supondría en el mejor de los casos, para una empresa de reducida dimensión que hubiese valorado correctamente las operaciones pero que no las hubiera documentado correctamente, una sanción con acuerdo de 16.500,- euros por operación.

Por último debe considerarse que, con independencia de las sanciones explicitadas y objetivadas cuantitativamente, en el caso de producirse diferencias valorativas va a generarse un ajuste secundario para que dichas diferencias tributen por la operación real que subyace en dicha diferencia valorativa. Así, por

ejemplo, si la diferencia de valoración supone un mayor ingreso para el socio, esta diferencia tendrá la consideración de reparto de dividendos a efectos de su tributación personal, con independencia, insisto, de las sanciones que ya se le hayan aplicado en sede de la sociedad. Si la diferencia se produce en el sentido contrario, las cantidades ajustadas tendrán la consideración de aportaciones de capital a la sociedad.

EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR

La norma establece algunas excepciones a la obligación de documentar, siempre ligadas a que la tributación efectiva de dichas operaciones se efectúa con independencia de la valoración de las operaciones vinculadas.

Así no deberán documentarse las siguientes operaciones vinculadas:

- Las realizadas entre sociedades que tributen en régimen de tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades.
- Las realizadas por Uniones Temporales de Empresa o Agrupaciones de Interés Económico con sus miembros.
- Las realizadas en el ámbito de Ofertas Públicas de Venta de Valores o de Oferta Pública de Adquisición de Valores.

En cambio serán exigibles en cualquier caso, en las operaciones realizadas con entidades residentes en paraísos fiscales a efectos de la legislación española.