

Operaciones vinculadas

Repaso

Principios generales (Art.16 TRLIS – RD 1793/2008)

- El contribuyente está obligado a valorar por su valor normal de mercado.
- Obligaciones específicas de documentación.
- Amplio perímetro de vinculación.
- Aplicación a operaciones internas e internacionales.
- Sistema jerarquizado y cerrado de métodos de valoración.
- Ajuste secundario.
- Régimen sancionador específico vinculado a la documentación.

Operaciones vinculadas

- Desarrollo por el [RIS](#) (Arts. 16 a 29.nonies).
- Capítulo V: Determinación del valor normal de mercado y obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.
 - Sección 1ª: Determinación del valor normal de mercado (Art. 16).
 - Sección 2ª: Requisitos de deducibilidad (Art. 17).
 - Sección 3ª: Obligaciones de documentación (18 a 20).
 - Sección 4ª: Comprobación del valor normal de mercado (21)
 - Sección 5ª: Ajuste Secundario (21 bis).
 - Sección 6ª: Obligaciones de documentación con no vinculadas residentes en Paraísos Fiscales (21 ter).
- Capítulo VI: Acuerdos de valoración previa de operaciones vinculadas (Arts. 21 a 29 nonies).

Operaciones vinculadas

- Art 16. 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:
 - a) Una entidad y sus socios o partícipes. La participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.
 - b) Una entidad y sus consejeros o administradores. La mención a los administradores incluye a los de derecho y a los de hecho.
 - c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad (hasta sobrino o tío) o afinidad (hasta cónyuges de sobrino o tío) hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

Operaciones vinculadas

- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo. Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en 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 partícipes de otra entidad, 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 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.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

Operaciones vinculadas

- i) Dos entidades en las 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 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Operaciones vinculadas

- Valor normal de mercado
- Valor normal de mercado: por **comparación** entre **circunstancias** de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre **independientes** que pudieran ser equiparables.
- **Equiparabilidad** requiere análisis de comparabilidad: teniendo en cuenta relevancia y razonable disponibilidad.

Análisis de comparabilidad

- Las características de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- Las funciones asumidas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.
- Los términos contractuales teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- Las características de los mercados.
- Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales.

Obligación de documentar la ausencia de comparables y de identificar los comparables internos o externos que deban tenerse en cuenta.

Operaciones vinculadas

Ajuste secundario. Art. 16TRLIS.

- La Ley lo regula de manera explícita. Antes estaba implícito.
- Calificación por la Administración en función de la naturaleza de la prestación.
- Respecto de relación sociedad socio es la propia norma la que realiza la calificación:
 - Si la diferencia es favorable al socio, el tratamiento es el de distribución de beneficios.
 - Si la diferencia es favorable a la sociedad se considerará aportación del socio o partícipe.

Operaciones vinculadas

- Ajuste secundario. Reglamento
- Completa las previsiones de la Ley. Diferencia valor convenido y de mercado calificación según naturaleza de las rentas.
- Relación entidad socio es la propia norma la que realiza la calificación:
 - Si la diferencia es favorable al socio:
 - Porcentaje de participación.
 - Entidad: retribución fondos propios.
 - Socio participación en bº.
 - Resto:
 - Entidad: retribución fondos propios.
 - Socio utilidad percibida por su condición de socio o accionista del art. 25.1.d) LIRPF (No DDI).
 - Si la diferencia es favorable a la sociedad:
 - Porcentaje de participación.
 - Entidad: aportación del socio o partícipe.
 - Socio: aumenta el valor de adquisición.
 - Resto:
 - Entidad : renta. No residente sin EP ganancia patrimonial art. 13.1.i.a) LIRNR
 - Socio: liberalidad para el socio.
 - Posibilidad de otra calificación si se prueba una causa distinta.

Obligaciones documentación

- La obligación de documentación es eficaz a partir del día 19 de febrero de 2009
- No ha de estar a disposición de la Administración tributaria hasta la finalización del correspondiente periodo impositivo; como regla general: 25 de julio de 2010

Obligaciones documentación

Obligación de documentación del GRUPO (16.3TRLIS) al que pertenezca el obligado tributario.

1. La documentación relativa al grupo comprende la siguiente: (DOCUMENTACIÓN GENERADA EN BASE A INFORMACIÓN GENERADA POR EL GRUPO)

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.(MEMORIA)
- b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten al obligado tributario.(MEMORIA)
- c) Descripción general de la NATURALEZA, IMPORTES Y FLUJOS DE LAS OPERACIONES VINCULADAS entre las entidades del grupo en cuanto afecten al obligado tributario. (MEMORIA)
- d) Descripción general de las FUNCIONES EJERCIDAS Y DE LOS RIESGOS ASUMIDOS por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.(ANALISIS DE COMPARABILIDAD)
- e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al obligado tributario y a sus operaciones vinculadas, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

Obligaciones documentación

- f) Una descripción de la POLÍTICA DEL GRUPO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que JUSTIFIQUE SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA. (MEMORIA)
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten al obligado tributario.(ANALISIS DE COMPARABILIDAD)
- h) Relación de los acuerdos PREVIOS DE VALORACIÓN O PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS CELEBRADOS O EN CURSO relativos a las entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario.(DOCUMENTACION DE ACTUACIONES CON LA ADMINISTRACION)
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

Obligaciones documentación

- f) Una descripción de la POLÍTICA DEL GRUPO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que JUSTIFIQUE SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA. (MEMORIA)
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten al obligado tributario.(ANALISIS DE COMPARABILIDAD)
- h) Relación de los acuerdos PREVIOS DE VALORACIÓN O PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS CELEBRADOS O EN CURSO relativos a las entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario.(DOCUMENTACION DE ACTUACIONES CON LA ADMINISTRACION)

- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

Documentación exigible para grupos de entidades que no sean de reducida dimensión (108TRLIS)

Obligaciones documentación

Artículo 20. Obligación de documentación del obligado tributario.1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- b) **Análisis de comparabilidad** en los términos descritos en el artículo 16.2 del Reglamento.

Obligaciones documentación

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

¿Método de valoración? Art. 16.4.1º TRLIS

Obligaciones documentación

Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) **Método del precio libre comparable**, por el que se compara 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 preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Obligaciones documentación

a) Método del precio libre comparable.

Para aplicar este método necesitaremos DOCUMENTACIÓN EXTERNA, por ejemplo:

Valores comparables obtenidos de empresas de tasación, cotización en mercados organizados, estudios de valores de mercado, etc.

Muy fiable si una empresa independiente vende el mismo producto que se vende dos vinculadas.

Si las circunstancias no son idénticas hacemos ajustes. Ejemplo:

- 1) La operación vinculada tiene condiciones FOB y la no vinculada CIF. Bastaría con reducir del precio independiente el importe pagado por el seguro y flete.
- 2) Si el volumen de ventas a comparar es distinto, tendremos que hacer un estudio de los rappels.
- 3) Si el producto es sustituible pero difiere por razón de origen y calidad (plátanos de Canarias y platanos de América) habría que conseguir información del mercado de frutas, o de los intermediarios que operen con ambas mercancías.

Obligaciones documentación

b) **Método del coste incrementado**, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual 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.

Obligaciones documentación

Este método supone o bien detallar el margen de beneficio propio (respecto de entidades independientes) o conocer el margen de empresas independientes (por ejemplo a través de estudios sectoriales o bases de datos comerciales como [Amadeus](#), [Orbis](#) o [Sabi](#))

Obligaciones documentación

c) **Método del precio de reventa**, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el 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

Obligaciones documentación

Este método supone o bien detallar el margen de beneficio propio (respecto de entidades independientes) o conocer el margen de empresas independientes (por ejemplo a través de estudios sectoriales o bases de datos comerciales como [Amadeus](#), [Orbis](#) o [Sabi](#))
¿ Cuando será más viable aplicar este método? Cuando el revendedor no añade un valor sustancial al producto (por ejemplo sólo realiza el transporte), siendo el margen aplicado pequeño y más fácil de determinar.

Obligaciones documentación

2. Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) **Método de la distribución del resultado**, por el que 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.

Obligaciones documentación

Este método supone disponer de información de contratos suscritos o pactos entre entidades vinculadas, así como documentación interna y externa de costes y márgenes de beneficios.

Obligaciones documentación

2. Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye 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 sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Obligaciones documentación

Como consecuencia de la aplicación de uno o varios métodos de valoración se obtendrá un resultado o rango de resultados de plena competencia. Deberá evaluarse, por tanto, si el contribuyente se encuentra o no dentro de dicho rango.

En el caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, conforme al principio de plena competencia y en los términos derivados de la comparabilidad efectuada, se deberá realizar el ajuste correspondiente a la operación u operaciones vinculadas, tomando en consideración los precios, márgenes, etc. y los ajustes que sea razonable aplicar en cada caso.

Obligaciones documentación

En el apartado 3 se establecen la no obligatoriedad de llevar la totalidad de la Documentación en determinados supuestos (operaciones con ERD o personas físicas)

Análisis de comparabilidad

FORMA PARTE DE LA DOCUMENTACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.
2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en cuanto sean relevantes, las siguientes circunstancias:
 - a) Las **CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS** de los **BIENES O SERVICIOS** objeto de las operaciones vinculadas. (Explicación de dichas características)

Análisis de comparabilidad

1) ¿Qué funciones pueden asumir las partes? Diseño, fabricación, ensamblajes, marketing, almacenaje, contabilidad, etc

2) ¿Qué riesgos pueden asumir las partes? Los derivados de alteraciones en el precio, costes, riesgos financieros, de pago, de fabricación, etc.

¿Con qué documentación interna podemos contar? Estrategias de mercado, planes de ventas y producción, etc. Será muy importante también la contabilidad:

- Contabilidad de costes por actividades y productos

- Cuenta de PYG. Por ejemplo dotaciones a la provisión por insolvencias (riesgo de impago, gastos de publicidad (funciones de publicidad) o Costes de garantías (funciones de garantía de los productos vendidos)

Análisis de comparabilidad

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las RESPONSABILIDADES, RIESGOS Y BENEFICIOS ASUMIDOS POR CADA PARTE CONTRATANTE.

En los negocios de libre concurrencia las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes. ¿Dónde se pueden ver? En las cláusulas del contrato, comunicaciones entre las partes, o se pueden deducir de su conducta y de los principios económicos de libre concurrencia.

Análisis de comparabilidad

d) Las CARACTERÍSTICAS DE LOS MERCADOS en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

Los precios de libre competencia pueden variar de uno a otro mercado distinto, aun para transacciones que implican los mismos bienes o servicios. Por ello, para lograr un mayor grado de comparación se requiere que los mercados en los que operan las empresas independientes y asociadas sean comparables, y que las diferencias no tengan un efecto material sobre el precio o que puedan hacerse los ajustes apropiados. En un primer paso, es esencial identificar el mercado o mercados relevantes teniendo en cuenta los sustitutos disponibles de bienes o servicios. Para comparar debemos ver: Localización del mercado, tamaño, nivel de competencia, fecha de las transacciones, si es mayorista o minorista...

Análisis de comparabilidad

- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso. Ejemplos:
- 1) Estrategias de mercado (informes internos estratégicos, informes de gestión)
Así por ejemplo un contribuyente que busca penetrar en un mercado puede establecer un precio más bajo que el de otros productos comparables (aunque no sería razonable económicamente si esto continúa indefinidamente)
 - 2) Uso de los valores en aduanas (DUAS)
 - 3) Valoración de activos transmitidos en base a beneficios futuros. Ej: Venta de una patente por el aumento de beneficios que generará (en condiciones normales de mercado)

MODIFICACIONES OPERACIONES VINCULADAS

-Modificación RD 6/2010 de 9 de abril (100.000 €.ERD)

- Proyecto de Real Decreto (250.000 €) ¿?