

EL NUEVO RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Principales novedades del nuevo régimen de operaciones vinculadas:

Según la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, la reforma del régimen de operaciones vinculadas tiene **dos objetivos**:

1. El primero, enlazar el criterio fiscal con el criterio contable respecto a la valoración de estas operaciones según precio de mercado. Este primer objetivo será desarrollado en el siguiente punto de la exposición.
2. El segundo, adaptar el régimen de las operaciones vinculadas a las Directrices de la OCDE y al Informe del Foro Europeo en materia de Precios de Transferencia (“European Union Joint Transfer Pricing Forum”) aprobado el 21 de junio de 2005, a la luz de cuyas disposiciones debe de **interpretarse** este nuevo régimen.

Este nuevo régimen va a ser de aplicación para los períodos impositivos que se **inicien** a partir del 1/12/2006, fecha en la que entra en vigor la Ley 36/2006.

Las **principales novedades** de este nuevo régimen según mi criterio se contienen fundamentalmente en el artículo 16 TRLIS y son las siguientes en **comparación** con el régimen ya derogado:

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas deberán valorarse por éstas **obligatoriamente** por su valor normal de mercado, entendiendo por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. A diferencia del régimen anterior en el cual esta valoración sólo podía hacerse por la Administración tributaria en caso de que las partes vinculadas no lo hubieran hecho. La diferencia es fundamental y tiene una consecuencia esencial, con el régimen anterior, en caso de que fuera la Administración Tributaria la que valorara a valor normal de mercado por no haberlo realizado las partes vinculadas, no se cometía infracción tributaria y, por lo tanto, no se imponía ningún tipo de sanción tributaria, con el nuevo régimen, al ser esta valoración obligatoria, en caso de no realizarse se comete la **infracción tributaria** prevista en el artículo 16.10 TRLIS que lleva aparejada la **sanción** contenida en el mismo apartado, tal y como veremos posteriormente.

2. Las operaciones entre personas o entidades vinculadas deberán valorarse a valor normal de mercado **en cualquier caso**, aunque el resultado tributario en el conjunto de la operación sea neutro. A diferencia del régimen anterior en el cual la Administración Tributaria **sólo podía valorar a valor normal de mercado** cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido o un diferimiento de dicha tributación.
3. En el nuevo régimen **desaparece la regla de que la valoración administrativa debía de realizarse dentro del período de prescripción**. De este cambio parece desprenderse que podrán valorarse operaciones vinculadas realizadas en **años prescritos** que puedan afectar a la base imponible de años no prescritos.
4. Se mantiene el carácter de **“ajuste bilateral”**, en caso de que la Administración Tributaria deba corregir el valor dado a una operación vinculada, este se aplicará a las operaciones sujetas al IS, al IRPF y al IRNR quedando la Administración **vinculada por dicho valor** en relación con todas las personas o entidades vinculadas.
5. En el actual artículo 41 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **desaparece** la mención que hacía el artículo 45.2 del Real Decreto 3/2004, por el que se aprobaba el TRLIRPF, a tenor de la cual: *“ En todo caso, se entenderá que **la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado** en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”*. Este apartado había sido introducido por la Ley 46/2002, entrando en vigor a partir del 1/1/2003, y suponía en la normativa anterior una importante excepción a la atribución en exclusiva a la Administración Tributaria de la potestad de valorar de acuerdo a valor de mercado real. Al desaparecer esta mención de la actual LIRPF, estas contraprestaciones satisfechas por sociedades de profesionales a profesionales o trabajadores vinculados **deberán valorarse** a valor normal de mercado siéndoles de aplicación todo lo establecido en el artículo 16 TRLIS.
6. En relación con todo lo anterior, las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria **la documentación** que se establezca reglamentariamente, es decir, se **invierte la carga de la prueba** y debe ser el contribuyente el que pruebe que el valor que esta dando a una operación vinculada se corresponde con el normal de mercado.

7. Se regula expresamente en el artículo 16 TRLIS el denominado “**ajuste secundario**”, ajuste que ya venía siendo reconocido en doctrina, resoluciones de los TEAR y TEAC y en sentencias de los tribunales, pero que carecía de reconocimiento legal. En este sentido, el “ajuste primario” sería el ajustar el importe de la operación vinculada al valor normal de mercado, y el “ajuste secundario” sería ajustar la diferencia entre el valor normal de mercado y el efectivamente convenido por las partes vinculadas según **la verdadera naturaleza económica que subyace en la operación**.
8. Se establece un **nuevo procedimiento** para la comprobación administrativa del valor normal de mercado en una operación vinculada.
9. Como ya he apuntado anteriormente, se establecen unas **nuevas infracciones y sanciones tributarias** ligadas al régimen de operaciones vinculadas.

El artículo 16 TRLIS contiene otras importantes novedades que iremos analizando en los puntos siguientes de la exposición.

2. ¿Ajuste contable o corrección extracontable?:

El nuevo régimen de las operaciones vinculadas nos conduce obligatoriamente a plantearnos la siguiente pregunta importante:

¿El ajuste obligatorio a valor de mercado entre partes vinculadas debe hacerse mediante ajustes o correcciones extracontables para determinar la base imponible o, por el contrario, han de practicarse en la contabilidad los ajustes pertinentes, incluso con efecto sobre el resultado contable, de manera tal que no sean necesarios los ajustes extracontables en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo a la Administración Tributaria comprobar que se realizaron los pertinentes ajustes en contabilidad?

Esta última, ajustar la operación a valor normal de mercado en la propia contabilidad, creo que es la **opción correcta** por los siguientes argumentos:

1. A tenor de lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 en la cual, como he expuesto anteriormente, se establece que «... *según precios de mercado, **enlazando de esta forma con el criterio contable...** pudiendo la Administración Tributaria corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, regulándose las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores...*».

2. Además en el artículo 34.2 del Código de Comercio en la reciente redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea establece que «... *en la contabilización de las operaciones se atenderá a la realidad económica y no sólo a su forma jurídica...*».
3. La nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicada en el **Boletín número 61/2005**, en relación al tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre empresas pertenecientes a un mismo grupo, entre otros aspectos señala:
 - Registro de la operación por el precio de adquisición con carácter general estableciendo dos cautelas en relación a la valoración y al registro contable.
 - Con relación a la valoración deben de analizarse especialmente las valoraciones otorgadas y el valor de mercado. En caso de que **ambas valoraciones difieran** aparecen las operaciones que denomina de “**naturaleza híbrida**”.
 - Cuando el precio otorgado difiera del valor de mercado debe analizarse la naturaleza económica de la operación (dividendo, donaciones, aportaciones para compensar pérdidas, etc), el registro contable de estas operaciones de naturaleza híbrida **debe realizarse atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas con independencia de las formas jurídicas utilizadas**.
4. Por su parte, el nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, señala en su primera parte “marco conceptual de la contabilidad” el mismo principio antes citado de atender a la sustancia económica en lugar de a la forma jurídica y en su Norma de Registro y Valoración 21ª “operaciones entre empresas del grupo” señala que: “*En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su **valor razonable**. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación*”.

Todo lo anterior lleva claramente a pensar que esta nueva regulación de las operaciones vinculadas deberá ser aplicada en **la propia contabilidad del contribuyente** sin que por la misma deba de hacer ningún ajuste al resultado contable de cara a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

De tal manera que la operativa con el nuevo régimen de operaciones vinculadas sería la siguiente:

- La empresa debe analizar las operaciones concertadas entre partes vinculadas, y practicar los pertinentes **ajustes contables**, cuando la realidad económica fuere discrepante de la forma jurídica empleada, al objeto de que se refleje en cuentas la realidad económica. En consecuencia, el ajuste de la operación a valor normal de mercado ha de realizarse en **los libros de contabilidad**.
- La norma fiscal relativa a la valoración por el valor normal de mercado **no supone**, en modo alguno, que el contribuyente quede liberado de las obligaciones que le imponen las normas contables en virtud del principio de preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica.
- La Administración Tributaria, en el ejercicio de la potestad de calificación que le confieren el artículo 115 de la Ley General Tributaria y los artículos 10.3 y 143 del TRLIS, comprobará si el obligado tributario ha **calificado correctamente** la realidad económica subyacente tras la operación vinculada, y también comprobará que el **valor** por el que se ha reflejado en contabilidad la operación sea el valor de mercado según los métodos del artículo 16 TRLIS.

3. Supuestos de vinculación:

Se establecen en el artículo 16.3 TRLIS en la redacción dada por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal para los períodos impositivos que se inicien a partir del **1/12/2006**.

La Disposición adicional octava 1 Seis de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, da nueva redacción al artículo 16.3 TRLIS para los períodos impositivos que se inicien a partir del **1/1/2008**. La única modificación en el artículo es la referida al concepto de “grupo” al haberse modificado por la misma Ley el artículo 42 del Código de Comercio.

Las **novedades** en los supuestos de vinculación respecto al régimen anterior de operaciones vinculadas son las siguientes:

- Se modifica el término “*sociedad*” por el concepto más amplio de “**entidad**”, lo que permite someter a este régimen, entre otras, a entidades como las Joint Venture, los Grupos de Interés Económico, las Instituciones de Inversión Colectivas, y a mi modo de entender, las entidades sin personalidad jurídica que tributan en régimen de atribución de rentas como las Sociedades Civiles, las Comunidades de Bienes y las Herencias Yacentes. De este modo, por ejemplo, sería una operación vinculada sometida al artículo 16 TRLIS la realizada entre una sociedad civil y su socio.
- En consonancia con la modificación anterior, se introduce el término “***partícipe***” junto al de “*socio*”.
- El término “*ascendientes y descendientes*” se sustituye por el término de “*personas unidas por razones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de parentesco*”. Con esta nueva redacción se amplían los posibles supuestos de vinculación al incorporar la línea colateral y con independencia de la limitación al tercer grado de parentesco.
- Se incluyen los **administradores de hecho**. No se define en la norma este concepto. Desde el punto de vista doctrinal puede definirse al administrador de hecho como aquel que realmente ejerce el poder de decisión en la gestión de la vida de una entidad, sin aparecer formalmente configurado como tal. En definitiva, podemos decir que el administrador de hecho es quién en definitiva ostenta el control absoluto, quien domina efectivamente la vida societaria, quién detenta el poder de decisión de la vida empresarial, circunstancias que deberán ser **suficientemente acreditadas**.
- Se **suprime** el supuesto contemplado en el apartado m) del artículo 16.2 TRLIS en la redacción vigente hasta 1/12/2006.

En definitiva, se consideran **personas o entidades vinculadas** las siguientes:

Una entidad y

- sus socios o partícipes
- sus consejeros o administradores
- 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 (antes la relación sólo era con ascendientes o descendientes)
- los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un mismo grupo (*)
- los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo (*)
- 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 sociedades pertenezcan a un grupo (*)
- otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios
- residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero
- no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio

Dos entidades

- que pertenezcan a un mismo grupo (*)
- 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 100 del capital social o de los fondos propios
- que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

NOTAS: En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100. Si se trata de valores cotizados la participación deberá ser igual o superior al 1 por 100.

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

(*) EXISTENCIA DE GRUPO Existe un grupo cuando **una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de una u otras**. En particular se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

(*) Artículo 42 del Código de Comercio redactado conforme a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea

La existencia de un catálogo cerrado de los supuestos de vinculación, un “*numerus clausus*”, en mi opinión, puede facilitar las planificaciones fiscales sobre la base de articular auténticas operaciones vinculadas que **no caigan dentro** de los supuestos regulados en el artículo 16 del TRLIS.

4. La obligación de documentación de las operaciones vinculadas:

En el artículo 16.2 TRLIS, se establece la obligación de las personas o entidades vinculadas de mantener a disposición de la Administración tributaria la **documentación justificativa** de sus precios de transferencia aplicados en sus operaciones vinculadas en los términos que se establezcan reglamentariamente. Estas obligaciones de documentación entrarán en vigor a **los tres meses de la aprobación de la norma reglamentaria de desarrollo**, tal y como establece la Disposición adicional 7ª. 2 de la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.

A fecha de hoy, se ha publicado en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda el proyecto de Reglamento de desarrollo de la Ley 36/2006 y de modificación del RIS, en el que se recoge **cual va a ser** esta documentación obligatoria justificativa de los precios de transferencia aplicados a las operaciones vinculadas, tema respecto del cual hay una gran preocupación en el ámbito de los despachos y asesorías fiscales.

Esta cuestión va a estar regulada en la Sección 3ª del Capítulo V del Título I del RIS (Real Decreto 1777/2004) artículos 18, 19 y 20, y de forma resumida estas van a ser dichas obligaciones:

No será exigible esta documentación en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

- Las realizadas por entidades que se integren en un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.
- A las realizadas por las “agrupaciones de interés económico” y por las “uniones temporales de empresas” con sus miembros.
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

Esta documentación estará formada por:

- A) Documentación relativa al grupo.
- B) Documentación del obligado tributario.

A) Obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario:

Artículo 19. *Obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario.*

1. La documentación relativa al grupo comprende la siguiente:

a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.

b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten al obligado tributario.

c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten al obligado tributario.

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.

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.

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.

g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten al obligado tributario.

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.

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

2 Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo, y serán exigibles :

a) En su totalidad para los grupos que no cumplan con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto.

b) Las previstas en los párrafos a), b) c) e i) del apartado anterior, para los grupos distintos de los previstos en el párrafo a) anterior.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras a), c), d), f) e i) del apartado 1 de este artículo. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados las letras b) y e) de dicho apartado. También tendrá la consideración de dato cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos a los que se refieren las letras g) y h).

1º Obligaciones de documentación para contribuyentes incluidos en grupos de sociedades tal y como se definen en el artículo 16.3 TRLIS, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español respectivamente, siempre que el grupo no cumpla con lo previsto en el artículo 108 TRLIS (facturación total del grupo superior a 8.000.000 euros).

La totalidad de la documentación establecida en el artículo 19.1 letras a) a i) del RIS.

2º Obligaciones de documentación para contribuyentes incluidos en grupos de sociedades tal y como se definen en el artículo 16.3 TRLIS, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español respectivamente, siempre que el grupo cumpla con lo previsto en el artículo 108 TRLIS (facturación total del grupo inferior a 8.000.000 euros).

La documentación establecida en las letras a), b), c) y e) del artículo 19.1 del RIS.

B) Obligación de documentación del obligado tributario:

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 de este Reglamento.

c) Método de valoración elegido así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo, identificando los valores comparables en aquellos casos en que el obligado tributario haya podido disponer de ellos razonablemente para valorar sus operaciones.

d) Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

La **totalidad** de la documentación prevista en el artículo 20.1 del RIS salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación vinculada sea una entidad a las que se refiere el artículo 108 TRLIS (empresa de reducida dimensión) o una persona física, en ese caso:

1º Cuando se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF a los que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

La documentación establecida en las letras a), b), c) y e) del artículo 20.1 RIS.

2º Cuando la operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación siempre que una de las partes vinculadas sea una entidad del artículo 108 TRLIS o una persona física.

La documentación establecida en las letras a) y e) del artículo 20.1 RIS, así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

3º Cuando la operación consista en la transmisión de inmuebles o intangibles siempre que una de las partes vinculadas sea una entidad del artículo 108 TRLIS o una persona física.

La documentación establecida en las letras a), c) y e) del artículo 20.1 RIS.

4º En el resto de casos de operaciones vinculadas siempre que una de las partes vinculadas sea una entidad del artículo 108 TRLIS o una persona física.

La documentación establecida en las letras a) y e) del artículo 20.1 RIS así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

Por ejemplo esta sería la documentación requerida para un préstamo entre sociedad y socio

El establecimiento de estas obligaciones documentales viene a solucionar el problema derivado de que el anterior artículo 16 del TRIS **no imponía exigencias documentales o formales relativas a las operaciones vinculadas**, con lo que se dificultaba la labor inspectora, facilitaba la propia manipulación de precios entre las partes vinculadas y creaba inseguridad jurídica.

5. Métodos de determinación del valor normal de mercado:

Con la reforma se introducen las siguientes modificaciones en los métodos de determinación del valor de mercado:

- 1) Se **elimina el carácter preferente** del método del precio libre comparable estableciéndose la aplicación de este método junto con los del coste incrementado y el precio de reventa en una plano de igualdad. Es decir, se elimina el carácter principal del método del precio comparable con respecto a los otros dos. Estos tres métodos de valoración se conocen en las Directrices OCDE como **métodos tradicionales**.
- 2) Se **introduce** el método del margen neto del conjunto de operaciones. Este método se introduce junto con el método de la distribución del resultado que ya estaba contemplado, éste último, en la normativa anterior. Ambos métodos se contemplan como métodos subsidiarios de los tres métodos anteriores. Esta novedad no lo es tanto si tenemos en cuenta que se ha venido considerando que en el caso de que existiese un Convenio de Doble Imposición el método del margen neto también podía ser de aplicación con la normativa anterior aunque no estuviera previsto expresamente en el artículo 16 del TRLIS.
- 3) También se mejoran técnicamente las definiciones de los métodos contemplados ajustándolas a las directrices de la OCDE.

De esta forma quedan regulados **cinco métodos** que pueden clasificarse conforme a las directrices de la OCDE de la siguiente manera:

A)Métodos tradicionales:

- 1)El método del precio libre comparable (*uncontrolled price method*).
- 2)El método del coste incrementado (*cost plus method*).
- 3)El método del precio de reventa (*resale minus method*).

B)Métodos subsidiarios:

- 4)El método de la distribución del resultado (*profit split meted*).
- 5)El método del margen neto del conjunto de operaciones (*Transactional Net Margin*).

Los métodos subsidiarios sólo podrán aplicarse cuando se **justifique adecuadamente** la imposibilidad de aplicar cualquiera de los métodos tradicionales.

La aplicación de cualquiera de estos métodos, exige una cuestión fundamental que es la realización del **análisis de comparabilidad**. Este análisis exige seleccionar transacciones comparables dentro y fuera de la empresa objeto de análisis, aplicar los métodos de valoración más adecuados, y trasladar los resultados obtenidos con los comparables utilizados a la transacción objeto de análisis para verificar que el precio de transferencia utilizado en un precio de libre competencia.

6. Gastos por servicios entre partes vinculadas:

Se emplea el concepto de servicios entre entidades vinculadas, en lugar del concepto de servicios de apoyo a la gestión contemplado en la normativa anterior con ello se amplía el concepto, **incluyendo todo tipo de servicios**: por ejemplo, administrativos, técnicos, financieros y comerciales, también pueden incluir el desarrollo de funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto de las entidades vinculadas. La ampliación del concepto permite evitar las discrepancias interpretativas que se han producido con relación al contenido de los gastos por servicios de apoyo a la gestión al no haber estado definidos en la normativa.

En este tipo de gastos siguiendo el artículo 16.5 TRLIS se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Los servicios han de haber sido **efectivamente prestados**. Este es uno de los temas fundamentales de esta problemática.
- b) Una vez determinado que el servicio fue efectivamente prestado estos servicios deben **valorarse en condiciones de mercado**. Esto significa en los términos de las Directrices OCDE que el precio facturado por estos servicios debería ser aquél que habrían fijado y aceptado dos empresas independientes.
- c) Que los servicios prestados **produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario**. Esto debe entenderse siguiendo las Directrices OCDE en el sentido que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ello.

También en la norma se contemplan los casos de servicios **prestados conjuntamente** en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Este criterio se considerará cumplido cuando el método aplicado

tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

7. Acuerdo de reparto de costes:

Estos acuerdo de reparto en la mayoría de los casos, muy probablemente, se referirán a actividades de investigación y desarrollo y a las de investigación científica y tecnológica, pero no sólo: estos acuerdos podrán **incluir de todo desde producción de bienes hasta todo género de servicios.**

La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios, suscrito entre personas o entidades vinculadas, estará condicionada, de acuerdo con el artículo 16.6 TRLIS, al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo, deberán **acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos.** Se refiere a casos en los que la propiedad legal del activo, normalmente intangible, pertenece a uno de los participantes pero todos tienen derecho a su explotación.
- La aportación de cada persona o entidad participante, deberá tener en cuenta **la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener** del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.
- Deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.
- Los requisitos que reglamentariamente se fijen. Por tanto, quedan **pendiente de desarrollo reglamentario** la fijación de requisito adicionales entre los que se deberán contemplar, especialmente, los criterios de reparto basados en un **criterio de racionalidad.**

8. Acuerdos previos de valoración:

En este sentido la redacción del apartado 7 del artículo 16 del TRLIS dada por la Ley de Prevención establece la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

Las **características básicas** de estos acuerdos son:

1. Los APAS pueden establecerse sobre todas las operaciones de una empresa o sobre determinadas operaciones realizadas por la empresa. De esta forma puede dar lugar a un régimen dual de operaciones (con acuerdo y sin acuerdo). Con la nueva regla del valor de mercado, como ya he señalado anteriormente, los valores convenidos deberían ser **objeto de contabilización**.
2. Surtirán efectos respecto de las operaciones realizadas **con posterioridad** a la fecha en que se aprueben, y tendrán validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los **cuatro períodos impositivos** siguientes al de la fecha en que se aprueben. No obstante, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del **período impositivo en curso**, así como a las operaciones realizadas en el **período impositivo anterior**, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.
3. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo, éste podrá ser **modificado** para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.
4. Las propuestas podrán entenderse **desestimadas** una vez transcurrido el plazo de resolución. Esta disposición no encierra ninguna novedad. Se suele considerar que la regla del silencio negativo puede incentivar la búsqueda del acuerdo.
5. Aunque no se diga expresamente en el apartado 7 del artículo 16 del TRIS creo que debe de entenderse que dentro del ámbito de los APAS se **encontrarían comprendidos** los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas y los acuerdo de reparto de costes que se regulan en el mismo artículo.
6. **Reglamentariamente** se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas. En la redacción legal anterior no se contemplaba la posibilidad de prórrogas.

10. El “ajuste primario” en las operaciones vinculadas:

Tal y como he señalado antes el “**ajuste primario**” sería el ajustar el importe de la operación vinculada al valor normal de mercado. Este ajuste viene exigido de **forma obligatoria** en el ámbito fiscal por el artículo 16.1 TRLIS.

Un ejemplo **muy habitual** en el que va a ser obligatorio realizar el “ajuste primario” es el de los préstamos sociedad / socio o socio / sociedad a un tipo de interés cero o inferior al tipo de interés del mercado, siempre que el socio tenga una participación del 5 % o superior en la sociedad.

Vamos a analizar cual sería a partir del **1/1/2007** el tratamiento fiscal de estas operaciones:

Préstamos sociedad-socio persona física:

1) Préstamo de la sociedad al socio persona física sin interés:

- Obligación de valorar a valor de mercado el tipo de interés del préstamo a partir del 1/1/2007 incluso aunque el préstamo se hubiera concertado con anterioridad.
- La sociedad deberá **contabilizar y declarar** el ingreso producido por los intereses valorados a valor de mercado aunque no los cobre.
- Para el socio persona física, en principio, el gasto producido por los intereses valorados a valor de mercado no serán deducibles en su IRPF.

2) Préstamo del socio persona física a la sociedad sin interés:

- Obligación de valorar a valor de mercado el tipo de interés del préstamo a partir del 1/1/2007 incluso aunque el préstamo se hubiera concertado con anterioridad.
- Para el socio persona física el ingreso producido por los intereses valorados a valor de mercado serán renta a integrar en la base imponible general al tipo marginal de tributación, hasta el 43 %, a tenor de lo establecido en el artículo 46 a) de la Ley 35/2006 del IRPF.
- La sociedad deberá **contabilizar y declarar** el gasto producido por los intereses valorados a valor de mercado aunque no los pague.

Respecto al **ingreso a cuenta del 18 %** sobre los intereses que resulten del “ajuste primario” siempre que pagador de los mismos esté obligado a retener, en mi opinión, a tenor de lo establecido en el artículo 94.1 del RIRPF y en el artículo 63.1 del RIS, según los cuales:

*“ Con carácter general, las **obligaciones de retener y de ingresar a cuenta** nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.*

*En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se **reconozcan en cuenta**, aun cuando el preceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación,”.*

Como he señalado antes, al tener la sociedad que contabilizar el interés de mercado del préstamo en la operación vinculada, esta contabilización supone un **reconocimiento en cuenta** que genera la obligación de ingreso a cuenta.

11. El “ajuste secundario” en las operaciones vinculadas y su regulación en el artículo 21 bis del RIS:

El “**ajuste secundario**” recogido en el artículo 16.8 TRLIS, consiste en ajustar la diferencia entre el valor normal de mercado y el efectivamente convenido por las partes vinculadas según la verdadera naturaleza económica que subyace en la operación. El artículo 16.8 TRLIS se desarrolla en el **artículo 21 bis RIS** según su redacción por el proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, fundamentalmente en lo referente a las relaciones socio / sociedad.

El artículo 21 bis RIS establece lo siguiente:

SECCIÓN 5ª. AJUSTE SECUNDARIO

Artículo 21 bis. Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la renta que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de reforma parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la renta que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Los supuestos **más habituales** en los que se producirá a nivel interno la aplicación de esta nueva normativa sobre operaciones vinculadas, sin entrar en el supuesto más habitual de aplicación en las relaciones internacionales matriz-filiales que serán los denominados “precios de transferencia”, serán aquellos en los que se produzca la venta de bienes o derechos y la prestación de servicios entre el socio y la sociedad **a un valor inferior a valor normal de mercado**.

Vamos a analizar cual sería a partir del **1/1/2007** el tratamiento fiscal de estas operaciones:

Venta de bienes de la sociedad al socio persona física a precio inferior al normal de mercado:

La sociedad ALFA SA ha vendido a su socio Sr. López un inmueble por importe de 500.000 €. El valor neto contable del inmueble en el momento de la venta es de 200.000 € y su valor normal de mercado es de 1.000.000 €. La participación del Sr. López en la sociedad ALFA SA es del 70 %.

- La sociedad ALFA SA deberá **contabilizar y declarar** la renta producida por la venta valorado el bien transmitido a valor de mercado. Es decir, el resultado contable de esta venta será de $(1.000.000 \text{ €} - 200.000 \text{ €} = 800.000 \text{ €})$.
- Para el Sr. López el **70 %** de la diferencia del importe convenido respecto al valor de mercado tendrá la consideración fiscal de rendimiento del capital mobiliario (dividendo), es decir, $70 \% \text{ de } 500.000 \text{ €} = 350.000 \text{ €}$, y el **30 %** de la diferencia tendrá la consideración fiscal de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006 del IRPF, es decir, $30 \% \text{ de } 500.000 \text{ €} = 150.000 \text{ €}$.
- El **valor fiscal de adquisición** del inmueble para el Sr. López respecto de futuras transmisiones será el de mercado en el momento de esta adquisición, es decir, 1.000.000 €.

Venta de bienes por parte del socio persona física a su sociedad a precio inferior al normal de mercado:

El Sr. López ha vendido a la sociedad ALFA SA un inmueble por importe de 500.000 €. El valor de adquisición del inmueble en el año 2000 fue de 200.000 € y su valor normal de mercado en el momento de la venta es de 1.000.000 €. La participación del Sr. López en la sociedad ALFA SA es del 70 % y el importe de adquisición de esta participación ha sido de 90.000 €.

- El Sr. López deberá declarar la **ganancia de patrimonio** producida por la venta computando como valor de venta el valor de mercado del bien transmitido, es decir, la ganancia de patrimonio será de 1.000.000 € - 200.000 € actualizados, tributando a un tipo del 18 %.
- Por el **70 %** de la diferencia del importe convenido respecto al valor de mercado del inmueble se aumenta el valor de la participación del Sr. López en la sociedad ALFA SA, es decir, 70 % de 500.000 € = 350.000 €. De tal manera que la participación del Sr. López en la sociedad ALFA SA respecto de futuras transmisiones tendrá en valor fiscal de 90.000 € + 350.000 € = **440.000 €**.
- La sociedad ALFA SA deberá contabilizar el **70 %** de la diferencia respecto del valor de mercado del inmueble transmitido por el socio como aportación a los fondos propios de la entidad y **30 %** como renta que pasará a su base imponible a tributar la tipo general del Impuesto sobre Sociedades.
- El **valor fiscal de adquisición** del bien inmueble para la sociedad ALFA SA respecto de futuras transmisiones será el de mercado en el momento de esta adquisición, es decir, 1.000.000 €.

En cuanto a la obligación de retener, el proyecto de Real Decreto de desarrollo de la Ley 36/2006 crea los siguientes artículos:

1. El artículo 93.6 RIRPF a tenor del cual: *“Cuando la obligación de retener tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 TRLIS, constituirá la base de **retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado**”.*
2. El artículo 62.7 RIS a tenor del cual: *“Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 TRLIS, constituirá la base de **retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado**”.*

11.Procedimiento administrativo de comprobación del valor de mercado:

A tenor de lo establecido en el artículo 16.9 TRLIS, debe destacarse que la comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento inspector iniciado cerca de un determinado obligado tributario y, **exclusivamente**, con respecto de dicho obligado tributario, es decir, en principio, no será necesario que la Administración actúe cerca de todas las personas o entidades vinculadas que intervienen en la operación. Hasta la entrada en vigor de la Ley de Prevención era preciso comunicar el inicio del procedimiento de comprobación del valor, otorgar un plazo de alegaciones con relación al inicio del

procedimiento y realizar una puesta de manifiesto, previa a dictar el acto de determinación de valor, a todas las partes vinculadas.

Una vez desarrollado el procedimiento de comprobación con relación al contribuyente y **practicada la liquidación provisional**, en virtud del artículo 190.2 c) del Reglamento de Aplicación de los Tributos, Real Decreto 1065/2007, como consecuencia de la corrección valorativa, el procedimiento a seguir **dependerá de la posición que adopte el contribuyente y las otras partes vinculadas**, en este sentido el artículo 16.9 TRLIS contempla las siguientes situaciones:

- a) El contribuyente **interpone** el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria. En este caso, la Administración deberá notificar dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones. El reconocimiento expreso de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria es una novedad de la nueva Ley.
- b) El contribuyente **no interpone** recurso o reclamación o insta la tasación pericial en los plazos reglamentarios. En este supuesto, la Administración también deberá notificar la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación.

En ambas situaciones, la interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria **interrumpirá el plazo de prescripción** del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

De esta manera se produce un supuesto de interrupción del plazo de prescripción para efectuar las liquidaciones de la otra(s) parte(s) vinculadas distintas del obligado tributario, sobre el que se desarrolló el procedimiento inspector y se le practicó la liquidación provisional derivada de la corrección del valor para ajustarlo a su valor de mercado.

La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

12. El régimen sancionador en las operaciones vinculadas:

El artículo 16.10 TRLIS establece un régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas que, básicamente, consiste en:

En primer lugar, se tipifican **dos nuevos supuestos de infracción grave:**

1. Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.
2. También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La tipificación de estas dos nuevas infracciones pone de manifiesto la importancia que la futura normativa otorga a la obligación de mantener a disposición de la Administración de forma correcta la documentación que fundamente el valor de la transacción realizada entre partes vinculadas.

En segundo lugar, se establecen las **sanciones** correspondientes a las infracciones señaladas. Estas infracciones se sancionarán dependiendo de la trascendencia o perjuicio económico para la Hacienda Pública que derive del incumplimiento de esta obligación. De esta manera se distingue en la Ley entre dos situaciones posibles:

1.º Cuando no exista perjuicio económico porque no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en **multa pecuniaria fija de 15.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso**, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas se **reducirán** conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicable en los supuestos de conformidad a la sanción, ingreso o aplazamiento o fraccionamiento de la misma.

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración Tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pueden producirse **dos situaciones**:

a) Que se haya incurrido en los tipos infractores antes señalados; en estos casos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del **15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería en el caso de inexistencia del perjuicio económico antes señalada.**

Esta sanción será **incompatible** con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción del 15% anterior. Su cuantía podrá **reducirse** de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 que se refieren a la reducción de la sanción en un 30% en los supuestos de conformidad con la propuesta de regularización. y del artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, antes citada.

b) Que no se hayan producido los incumplimientos que constituyen las infracciones señaladas, con relación a la obligación de mantener la documentación, y la corrección del valor origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias, o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras, o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas **no constituirán comisión** de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

Las sanciones descritas **serán compatibles** con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

13. cuestión planteada respecto al nuevo régimen de operaciones vinculadas:

¿Son posibles las actas con acuerdo reguladas en el artículo 155 de la Ley General Tributaria en la regularización de operaciones vinculadas?

EL NUEVO RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En lo que respecta al IVA, la nueva redacción del apartado cinco del artículo 79 de la Ley del impuesto abandona el actual criterio del valor de adquisición o coste de producción, para remitirse **al “valor normal de mercado”**, al que igualmente se refiere el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, como regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones vinculadas, lo que parece asimilar el tratamiento a efectos de ambos impuestos.

A estos efectos, la Ley de IVA se remite a la normativa del Impuesto del Impuesto sobre Sociedades cuando alguna de las partes sea sujeto pasivo del mismo, de forma que para establecer la vinculación habrá que estar a los supuestos previstos en el artículo 16.3 del Texto Refundido de dicho impuesto. Adicionalmente, el apartado cinco del artículo 79 contempla **supuestos de vinculación específicos**, en las letras b) a d), en parte existentes en la anterior redacción, si bien se ven ampliados a las operaciones con parientes hasta el tercer grado de consanguinidad (antes segundo) y a efectuadas entre las entidades sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de órganos de gobierno, así como cónyuges o parientes hasta tercer grado de cualquiera de ellos.

Debe señalarse, no obstante, que la aparente asimilación que, como apuntábamos, parece derivarse de la remisión a dicho “valor normal de mercado” como criterio de determinación de la base imponible en las operaciones vinculadas, tanto por la normativa del Impuesto sobre Sociedades como de IVA, **dista mucho de suponer un tratamiento homogéneo en ambos impuestos**. Por el contrario, los distintos caminos que siguen ambas legislaciones en el desarrollo posterior del régimen aplicable a dichas operaciones puede suscitar problemas en su aplicación:

a) Una discrepancia fundamental entre IVA y Sociedades, la constituyen los **supuestos de hecho** en los que la norma especial de valoración resulta aplicable. Así, mientras en el Impuesto sobre Sociedades desaparece la condición de que, considerado el conjunto, se produzca un ahorro o diferimiento de impuestos en España; la regla especial de valoración de las operaciones vinculadas a efectos de IVA **únicamente será de aplicación** cuando el precio efectivamente acordado por las partes suponga para alguna de ellas una mejora en el régimen del IVA soportado deducible, bien porque se logra reducir la cuota de una operación que no resulta deducible o lo es parcialmente por el destinatario, bien porque quien lleva a cabo la operación mejora su porcentaje de prorrata.

Por tanto, en caso de que **no se produzca dicha ventaja**, aún cuando el precio acordado por las partes no responda a dicho “valor normal de mercado”, **debe entenderse que prevalecería aquél a efectos de IVA**, y ello con independencia de las consecuencias que tal circunstancia pueda tener, a tenor de la nueva redacción del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, de cara al dicho impuesto, dada la, a mi entender, preeminencia del principio de estanqueidad que se desprende de la nueva regulación.

b) Lo anterior me lleva a señalar otra de las importantes incertidumbres que se plantean bajo la nueva regulación, cual sería el valor que tendría frente a terceros, vinculados o no, a efectos de IVA, el que al sujeto pasivo le sea **corregida la base imponible declarada en aplicación de la norma especial de valoración**.

La LIVA **no regula** los efectos del “ajuste secundario” derivado de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas tal y como hemos visto que contempla el artículo 16.8 TRLIS y el futuro artículo 21 bis RIS.

Ante esta omisión nos podemos preguntar cual sería el tratamiento fiscal en el IVA de una operación vinculada en la cual se haya realizado un “ajuste secundario” según el TRLIS y se haya **calificado**, por ejemplo, la diferencia entre el valor convenido y valor normal de mercado de la operación en parte como dividendo (artículo 25.1 a) LIRPF), y en parte como cualquier otra utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

Voy a poner un ejemplo que nos mostrará el problema que se va a plantear en la práctica:

Un empresario persona física que tributa en IRPF en régimen de **estimación objetiva por módulos** factura por los servicios realizados a una sociedad en la que participa en un **80 %** del capital por un total de 300.000 € (IVA excluido). En la comprobación inspectora al empresario y a su sociedad se comprueba que el valor normal de mercado de los servicios prestados es de 100.000 €, planteándose como “ajuste secundario” calificar esos 200.000 € facturados de diferencia con el valor de mercado como **retribución por la participación en los fondos propios** del socio en módulos en la sociedad, y por ello, negando la deducibilidad como gasto de dicha cantidad en la sociedad.

Pero, a efectos del IVA **¿qué trascendencia tendría la calificación a efectos del IS de los 200.000 € como retribución por la participación en los fondos propios de la sociedad?**

Pueden haber varias posibilidades:

- Por aplicación del artículo 13 LGT, calificar también e efectos del IVA esos 200.000 € de diferencia como retribución por la participación en fondos propios y , por lo tanto, al ser esta operación **no sujeta en el IVA**

negar la deducibilidad de la cuota correspondiente a dicha cantidad a la sociedad receptora de las facturas.

- Aplicar el régimen de operaciones vinculadas previsto en la LIVA, en el artículo 79. cinco, el cual **sólo permite modificar la base imponible en el IVA** en el supuesto de operaciones vinculadas cuando el precio efectivamente acordado por las partes suponga para alguna de ellas una mejora en el régimen del IVA soportado deducible, bien porque se logra reducir la cuota de una operación que no resulta deducible o lo es parcialmente por el destinatario, bien porque quien lleva a cabo la operación mejora su porcentaje de prorrata. Como en este caso **no concurriría ninguno de estos supuestos**, no se modificaría la base imponible del IVA y sería deducible por parte de la sociedad la cuota de IVA soportada por esos 200.000 € de diferencia entre el valor pactado y el valor normal de mercado.

Planteadas estas posibilidades sólo queda esperar que en un futuro próximo sea la doctrina de la DGT la que pueda aclarar esta situación.

c) Siguiendo con la comentada situación de incertidumbre que plantea el diferente tratamiento en IVA e Impuesto sobre Sociedades, la propia definición de lo que debe entenderse como “valor normal de mercado” **no está armonizada en ambas legislaciones**, de forma que podría darse el caso de que la forma de cuantificación del mismo, a efectos de uno y otro impuesto, diese lugar a resultados diferentes.

En efecto, si bien en la mayoría de supuestos resultará aplicable la definición general de “valor normal de mercado” que se hace en el nuevo número cinco del artículo 79 de la Ley del IVA, la cual resultaría equiparable al denominado “método del precio libre comparable”, que el artículo 16.4.1º.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece asimismo como primer método de cuantificación; por el contrario, el tratamiento sería **totalmente dispar** en IVA e Impuesto sobre Sociedades para el caso de que **no existiesen** en el mercado bienes o servicios “comparables” a aquellos objeto de las operaciones vinculadas que se pretenda valorar.

Para el caso de producirse dicha circunstancia, la norma de IVA recurre a identificar “valor normal de mercado” con el **precio de compra del bien o coste de producción**, sin que, a diferencia de lo contemplado en el número 4 del citado artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, se prevea acudir a métodos alternativos de valoración; salvo que se interprete que ello es lo que se pretende con la remisión genérica que el legislador de IVA hace al citado artículo 16 para la interpretación del párrafo que nos ocupa. Tal discrepancia, según se apuntó, podría determinar **una cuantificación diferente** de dicho “valor normal de mercado” en IVA e Impuesto sobre Sociedades, para el caso de que no existan

bienes o servicios comparables que permitan aplicar como criterio de cuantificación el “método del precio libre” que, en nuestra opinión, sería el único que aseguraría la homogeneidad.