

TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

La Ley 32/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE núm. 286, 30.11.2006), que entró en vigor pasado 1 de diciembre de 2006, de la que ya recibieron ustedes una primera circular de este Bufete, entre otros temas, aborda la **tributación de las operaciones entre empresas vinculadas**, y especialmente, el tema de los **precios de transferencia**.

Para comprender el alcance de **esta reforma**, que **afecta a todas las empresas, multinacionales o familiares**, es preciso comparar el panorama que ofrece la Ley vigente, y las modificaciones que se introducen por la nueva Ley.

Hasta la entrada en vigor de la Ley las operaciones realizadas entre empresas vinculadas se regían por las disposiciones del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según este artículo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben en todo caso reflejar en contabilidad la valoración libremente acordada y o pagada entre las partes, sin necesidad de tener en cuenta el valor de mercado de la transacción u operación, y la valoración de la operación a precios de mercado puede efectuarse, si el contribuyente lo considera oportuno, mediante ajuste extracontable en la declaración del Impuesto. Si el sujeto pasivo no efectuaba este ajuste extracontable para ajustar el valor real de la operación al valor de mercado, es decir, al precio por el que la operación hubiese tenido lugar entre partes independientes, la Administración podía efectuar el ajuste de valor

cuando el precio convenido entre las partes vinculadas supusiera, a juicio de la Administración, bien una tributación en España inferior a la resultante de aplicar los valores de mercado, bien suponga un diferimiento de dicha tributación. En estos casos la Inspección ajusta el resultado contable tomando como base tributable los valores de mercado y gira la correspondiente liquidación, pero esta corrección de la base imponible no es conducta sancionable sino tan solo modificación de la base imponible.

En la nueva Ley, la redacción que se da al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades varía todo el panorama. Al igual que antes, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben reflejar en contabilidad la valoración libremente acordada y o pagada entre las partes, sin necesidad de tener en cuenta el valor de mercado de la transacción u operación, pero así como antes podían, a su libre criterio y albedrío, ajustar el valor de la operación a precio de mercado efectuando el oportuno ajuste extracontable en la declaración del Impuesto. **Es decir, la declaración por el IS se tiene que efectuar la declaración del Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta el “valor real o de mercado” de la operación en vez del valor contable por el que efectivamente se ha efectuado la operación.** Y, consecuentemente, si no lo hace o lo hace de forma incorrecta, el ajuste que pueda practicar la Inspección si que será conducta sancionable.

Circular nº 3/07**Enero 2007****Página 2/3**

Pero además, si hasta ahora la Inspección únicamente comprobaba las operaciones entre empresas vinculadas cuando esta tenía lugar entre empresas de diferentes países (se trataba de evitar el desvío de tributación a otros estados con legislación fiscal más favorable), **con la nueva redacción quedan subsumidas en el artículo 16 también las operaciones entre empresas con residencia fiscal en España, o entre estas empresas y sus socios y administradores.** Y en este supuesto se comprenden muchas sociedades, grandes y pequeñas, ya que además de las vinculaciones establecidas en el Art. 42 del Código de Comercio, la nueva redacción del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera operaciones realizadas entre entidades vinculadas las realizadas entre una empresa y sus socios, participes o administradores (de hecho o de derecho) o sus familiares hasta el tercer grado, así como entre empresas con socios, participes o administradores (o sus familiares) comunes cuando participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios, o bien entre empresas en las que los socios, administradores, o parientes de estos hasta el tercer grado sean comunes. La casuística de operaciones vinculadas se abre en gran medida, no siendo solo una operación internacional para desviar tributaciones hacia otros países, sino también operaciones típicas de empresas familiares. Pensemos tan solo en las sociedades patrimoniales propietarias de una vivienda que “alquilan” al socio o administrador de la compañía.

También se regulan en la Ley los servicios que se prestan entre sí las entidades vinculadas o entre compañías y sus socios o administradores, como por ejemplo los gastos de dirección, de investigación,

asistencia técnica, de asesoramiento, auditoria interna, de prestación de servicios de comercialización y distribución, que deberán justificarse en cuanto a coste y estimarse su precio a valor como si se hubiesen contratado con un ente independiente. Pero además, si el coste del servicio es compartido, todos los participantes en el coste del proyecto deben acceder a la propiedad del bien o derecho de que se trate (especial atención debe prestarse en este caso a gastos de investigación y desarrollo así como a asistencia técnica, cánones y royalties).

Especial mención merece las sociedades profesionales y de prestación de servicios, ya que se elimina la regla en virtud de la cual se entiende que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor 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 mas del 50% 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.

En tercer lugar, la Ley establece la forma de calcular este precio “de mercado” aplicable a las operaciones vinculadas, estableciendo tres criterios posibles a seguir:

1. 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.

2. 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.

3. 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.

Finalmente, se establece la obligación formal de documentar el precio de mercado, o precio aplicado fiscalmente a la operación (independientemente del real satisfecho). Esta obligación formal es de indudable importancia, ya que de su correcta o incorrecta preparación y formulación dependerá la aceptación o no por parte de la Inspección del precio de transferencia que haya servido de base para la determinación de la base imponible. Asimismo el incumplimiento de este requisito formal dará lugar a una sanción

comprendida entre 1.500 y 15.000 euros por dato o conjunto de datos omitido, falso o ocultado (esta sanción es independiente de la que corresponda a la diferencia de cuota que se ponga de manifiesto por la aplicación del criterio del precio de mercado, es decir, la parte beneficiada por el ajuste, aquella que vea reducida su base imponible, también puede ser objeto de expediente sancionador si incumple el requisito formal de justificar adecuadamente el valor de mercado) A pesar de la trascendencia que tiene tal requisito formal, la documentación justificativa del precio o valor aplicado que debe confeccionar el contribuyente la remite la Ley a un futuro Reglamento, aunque parece ser que las obligaciones documentales no diferirán mucho de las orientaciones o recomendaciones de la Unión Europea en su Código de Conducta sobre Precios de Transferencia de 10 de noviembre de 2005. En este caso, y de aprobarse el Reglamento en este sentido, se deberá elaborar una memoria justificativa del valor aplicado a la operación entre entidades vinculadas en la que este valor quede justificado de forma razonable, ya sea mediante comparaciones con sus propios precios de venta (o de compra) en las relaciones comerciales mantenidas con terceros, precios horarios en los servicios similares a los libremente pactados entre partes independientes, precios de la competencia, y otras referencias validas.

Por último remarcar que el régimen de operaciones vinculadas afecta también al **Impuesto sobre el Valor Añadido**, ya que, con los mismos criterios que se siguen para el Impuesto sobre Sociedades, el Proyecto de Ley modifica el artículo 79 de la LIVA.