



---

**LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y  
LAS OPERACIONES VINCULADAS  
EN ESPAÑA**

---

## ÍNDICE

### CAPITULO 1

#### LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ESPAÑA

1. Introducción
  - 1.1 Los criterios de la OCDE
2. La legislación fiscal española
  - 2.1 Aplicación de la legislación
  - 2.2 Requisitos objetivos y subjetivos
  - 2.3 Personas y entidades vinculadas

### CAPITULO 2

#### MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Criterios y métodos para determinar los precios de transferencia
2. Método del precio libre comparable
  - 2.1 Comparación interna y externa
  - 2.2 Análisis de comparabilidad
  - 2.3 La utilización de intervalos de valores en la comparación
3. Método del coste incrementado
4. Método del precio de reventa
5. Métodos alternativos
  - 5.1 Métodos alternativos de la OCDE
6. Servicios intra-grupo
  - 6.1 Servicios intra-grupo
  - 6.2 Acuerdos de reparto de costes
7. Documentación
  - 7.1 Operaciones realizadas con personas o sociedades situadas en Paraísos Fiscales
8. Ajuste secundario
9. Comprobación del valor normal de mercado. Procedimiento
10. Infracciones y sanciones

### CAPITULO 3

#### ACUERDOS A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL

1. Introducción
2. Diversas formas de prevenir conflictos y su resolución
3. Acuerdos previos sobre precios de transferencia (APAs). Análisis del documento de la OCDE "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias"
4. APAs unilaterales y bilaterales

5. Comparación de las prácticas internacionales con la legislación española. APAs de operaciones entre personas o entidades vinculadas
  - 5.1 Actuaciones previas
  - 5.2 Inicio
  - 5.3 Tramitación
  - 5.4 Terminación y efectos del acuerdo
  - 5.5 Recursos
  - 5.6 Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas
  - 5.7 Modificación del acuerdo previo de valoración
  - 5.8 Prórroga del acuerdo previo de valoración
6. Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias
  - 6.1 Inicio del procedimiento
  - 6.2 Tramitación
  - 6.3 Resolución
  - 6.4 Solicitud de otra administración tributaria

## **CAPITULO 4**

### **LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACION MERCANTIL-CONTABLE**

1. Introducción
  - 1.1 Partes vinculadas
  - 1.2 Empresas del grupo, multigrupo y asociadas
2. Operaciones entre empresas del grupo
3. Memoria
  - 3.1 Información de carácter general respecto empresas del grupo, multigrupo y asociadas
  - 3.2 Información de las operaciones realizadas con partes vinculadas.

## **ANEXO 1**

### **ESPECIALIDADES APLICABLES A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN**

1. Introducción
2. Concepto de empresa de reducida dimensión
3. Método para determinar el valor normal de Mercado en las sociedades profesionales
4. Documentación
  - 4.1 Operaciones realizadas entre PYMES
  - 4.2 Operaciones realizadas entre una sociedad y socios "vinculados" personas físicas que tributen en el régimen de módulos y que posean un 25% o más de la sociedad
  - 4.3 Trasmisiones de negocios, valores o participaciones que no cotizan en bolsa cuando una de las partes es una PYME
  - 4.4 Trasmisiones de inmuebles y operaciones sobre intangibles cuando una de las partes sea una PYME.

- 4.5 Transacciones realizadas entre una sociedad y personas físicas vinculadas
- 4.6 Retribuciones percibidas por los socios profesionales de una sociedad profesional
- 5. Infracciones y sanciones
- 6. La legislación mercantil-contable en las empresas de reducida dimensión.

## CAPITULO 1

### LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ESPAÑA

#### 1. Introducción.

La internacionalización de los negocios experimentada en los últimos años se ha caracterizado por el desarrollo y extensión de grupos de sociedades que realizan operaciones en múltiples países con distintos sistemas fiscales.

En consecuencia, las Autoridades tributarias de los países involucrados en este proceso, han tenido que afrontar nuevos problemas de tributación relacionados con la presencia en su territorio de dichos grupos multinacionales.

Como parte de este proceso de internacionalización, los "precios de transferencia" tienen un importante papel en las operaciones llevadas a cabo entre compañías residentes en distintos países pertenecientes al mismo grupo, cuyas políticas hacen presumir que todas las sociedades del grupo están bajo una misma dirección.

En otras palabras, se conocen como "precios de transferencia" aquellos precios que se aplican a las transacciones comerciales entre compañías pertenecientes al mismo grupo. Los precios fijados, pueden, evidentemente, diferir de aquellos que serían aplicados entre empresas independientes.

No hay duda alguna que entre partes vinculadas se pueden implementar estrategias empresariales que afecten a distintos ámbitos, por ejemplo que reduzcan el beneficio generado en países políticamente inestables, eviten regulaciones antidumping, favorezcan la penetración en nuevos mercados, limiten los riesgos de cambio, ofrezcan la posibilidad de acogerse a regulaciones que garanticen el secreto bancario, etc.

No obstante, cuando la única razón para aplicar precios de transferencia es la de minimizar la carga fiscal a nivel de grupo, esta práctica toma connotaciones identificables como elusión fiscal, dado que a través de las operaciones de compra y venta de productos o servicios se localiza el beneficio en aquellos países donde el nivel de tributación es bajo, mientras que al contrario, se transfieren costes a aquellas jurisdicciones donde la carga impositiva es alta.

El objetivo de la regulación que vamos a examinar, está, lógicamente, unido a la necesidad de asegurar que dichas transacciones se realicen en los mismos términos que las efectuadas entre partes independientes, y por lo tanto, se realizan a precio de mercado y no a aquellos precios que permitirían trasladar la carga impositiva de una jurisdicción a otra más favorable.

Dado que el problema de los precios de transferencia afecta a las Administraciones tributarias de la mayoría de países industrializados, la regulación establecida contempla que existan tanto acuerdos, como distintos tipos de colaboración entre Administraciones tributarias a nivel internacional.

Por dicha razón, organismos internacionales como la OCDE han establecido algunos principios de conducta, dirigidos tanto a las Administraciones Tributarias como a las personas y entidades involucradas. Basándose en dichos principios, es posible evaluar, y en su caso, recalcularse la Base imponible del impuesto sobre beneficios que ha sido reducida aplicando mecanismos elusorios.

### **1.1 Los criterios de la OCDE.**

El primer documento de la OCDE que trata de los precios de transferencia data de 1979.

Este documento contenía los criterios básicos para determinar el valor normal de mercado de las transacciones realizadas entre compañías pertenecientes al mismo grupo, ofreciendo soluciones cuya finalidad era reducir los conflictos que se podían crear entre distintas Administraciones tributarias y entre dichas Administraciones y las empresas multinacionales. Continuando en la línea de ofrecer reglas claras en un contexto de incremento de las operaciones realizadas en un mercado internacionalizado, dicho documento fue revisado y ampliado a principios de 1984 (“Los Precios de Transferencia y las Empresas Multinacionales, Tres temas fiscales”).

A este documento le siguió una segunda revisión en 1987 que sirvió de punto de partida para la preparación en Julio de 1995 de un nuevo informe titulado “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” (“Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”). Originalmente, la primera parte del documento consistía en cinco capítulos.

El Capítulo I define el principio de plena competencia como herramienta esencial para obtener valoraciones congruentes entre varias Administraciones.

El Capítulo II trata de los llamados “métodos tradicionales para determinar los precios de transferencia (“Métodos tradicionales basados en las operaciones”), es decir, los métodos del precio libre comparable, del precio de reventa y del coste incrementado.

El Capítulo III ilustra los “Otros métodos” de valoración distintos de los examinados en el capítulo anterior como son los métodos el reparto del beneficio y del margen bruto del conjunto de operaciones.

El Capítulo IV examina los procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia (entre Administraciones tributarias y contribuyentes y también entre las Autoridades fiscales de varios países) En este sentido, el informe hace una referencia especial a los llamados “Ajustes Secundarios” y los “Acuerdos previos de valoración” (“Advance Pricing Agreements” –APAs-) así como a convenios de arbitraje.

Por último, el Capítulo V trata del tema “Documentación”.

En el año siguiente, 1996, se añadió al informe tres capítulos más: el capítulo VI destinado a regular las cuestiones de particular aplicación a las valoraciones de activos intangibles, el capítulo VII que versa sobre los aspectos específicos a los servicios intra-grupo y el Capítulo VIII que analiza el procedimiento de los llamados acuerdos de reparto de costes.

El análisis de las recomendaciones contenidas en este documento deviene particularmente importante para las transacciones realizadas entre empresas matrices y sus subsidiarias y/o asociadas, considerando el hecho que la OCDE recomienda a los Gobiernos de las distintas personas o entidades vinculadas que implementen un mecanismo para determinar los precios de transferencia, tomando como referencia las consideraciones y métodos descritos en el repetido informe. El objetivo es evitar que las Autoridades fiscales de los distintos países apliquen de forma inadecuada o divergente dichas recomendaciones puesto que ello puede generar una doble tributación de las sociedades implicadas.

## 2. La legislación fiscal española.

El principio de plena competencia en los precios –o lo que es lo mismo, el valor normal de mercado- es el elemento alrededor del cual se mueve la legislación española, y, en consecuencia contiene los mismos enfoques y recomendaciones que la OCDE.

Este principio está expresamente dicho en el modelo de la OCDE relativo a los convenios internacionales para evitar la doble imposición. El artículo 9.1.b del citado modelo de convenio dispone que cuando dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que *"difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia."*

El legislador español ha introducido estos principios en nuestra legislación en el artículo 16 (Titulado Operaciones vinculadas) del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en la redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de Noviembre cuya redacción es la siguiente: *"Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia"*. De la legislación española se desprende que el principio de plena competencia de los precios se define como "valor normal de mercado", expresamente dicho en el mencionado artículo 16.

El marco legislativo español en materia de precios de transferencia se completa con el Reglamento aprobado por Real Decreto 1793 de 3 de Noviembre de 2008 (RIS).

<b>Evolución de la legislación española en materia de precios de transferencia</b>	
<b>1978</b>	Como parte de la primera reforma fiscal de la democracia el legislador español introduce el concepto de operaciones vinculadas en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978, de 27 de Diciembre): de acuerdo con dicho artículo los precios de las transacciones entre compañías vinculadas debe ser determinado de acuerdo con el valor de mercado.
<b>1982</b>	Artículo 39 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982 de 15 de Octubre, que hace referencia a las reglas de aplicación en las operaciones vinculadas.

<b>1995</b>	Se promulga una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 de 27 de Diciembre) en la que se reforma, entre otros, el Artículo 16.
<b>1997</b>	De acuerdo con la nueva Ley se aprueba un nuevo Reglamento mediante Real Decreto 537/1997 de 14 de Abril. Las operaciones vinculadas están reguladas en los artículos 15 a 28.

## 2.1 Aplicación de la legislación.

De la redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se desprende claramente que para la aplicación de la legislación sobre operaciones vinculadas y precios de transferencia el legislador expresamente identifica:

1. Un requisito objetivo: la transferencia de bienes o servicios.
2. Un requisito subjetivo: la presencia uno o más sujetos españoles o extranjeros o una organización estable de estos últimos en España.
3. Que exista una relación de control entre las partes implicadas en la operación.

En relación al último requisito, ha de considerarse que la noción de "control" en la Ley tributaria, en lo que al tratamiento de los precios de transferencia se refiere, en otras palabras "la vinculación", es distinta en las leyes tributarias que en las civiles y mercantiles.

## 2.2 Requisitos objetivos y subjetivos.

La legislación española en precios de transferencia se refiere a las transacciones realizadas por compañías pertenecientes al mismo grupo, o bien aquellas realizadas entre socio-sociedad o administradores-sociedad.

Los precios de transferencia pueden afectar a todo tipo de operaciones, desde la venta de productos (productos manufacturados, primeras materias, intangibles, etc.) a la de prestación de servicios (financieros, consultoría estratégica, cesión de personal, honorarios de dirección, concesión de derechos al uso de fórmulas o know how, repercusión del coste de los servicios centralizados y gastos de la central, etc.) o incluso a otro tipo de operaciones como intereses de préstamos, salarios, remuneración de administradores y consejeros, etc. En otras palabras cualquier tipo de transacción realizada entre personas o entidades vinculadas.

En relación con los requerimientos subjetivos, el artículo 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deja muy claro que la ley española en materia de precios de transferencia, no sólo afecta a aquellas transacciones que llevan a cabo una sociedad residente en España con otras no residentes (como ocurre en algunos países de nuestro entorno económico), sino también entre sociedades españolas y sus socios, administradores y los parientes de ambos hasta determinado nivel de parentesco. Tampoco importa la dimensión de las sociedades que intervengan en las operaciones.



### 2.3 Personas y entidades vinculadas

Desde el punto de vista de la legislación fiscal española se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) 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.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- 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.
- 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 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-entidad, 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. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

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.

De acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación a otra sociedad que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de 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 formación de grupo si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras anteriores.

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.

## CAPITULO 2

### MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

#### 1. Criterios y métodos para determinar los precios de transferencia.

Los criterios de valoración empleados por la Administración tributaria española para comprobar la congruencia (valor normal de mercado) en las transacciones efectuadas por partes vinculadas (operaciones vinculadas) están descritos en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

1. Métodos basados en la transacción	2. Métodos basados en el beneficio
a) Método del precio libre comparable	d) Método de la distribución del resultado
b) Método del coste incrementado	e) Método del margen neto del conjunto de operaciones
c) Método del precio de reventa	

Antes de empezar el análisis de estos criterios de valoración, es preciso decir que todos los criterios de la Administración española están en línea con los recomendados por la OCDE.

#### 2. Método del precio libre comparable.

Este método se configura como el método principal indicado tanto por la OCDE como por las Autoridades fiscales españolas.

En este método 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.

Este método puede basarse en lo que se llama la comparación "interna" o "externa".

En el primer caso, el precio aplicado por una compañía en una operación vinculada se compara con una operación similar llevada a cabo por la misma compañía con un tercero independiente. Por el contrario, en el segundo caso, dicho precio se compara con los precios convenidos entre terceros independientes en transacciones similares.

##### 2.1 Comparación interna y externa.

Cuando se utiliza la comparación interna los precios estipulados en las transacciones intra-grupo (operaciones vinculadas) deben ser muy similares a aquellas que se realizan con terceros independientes.

Las posibles diferencias sólo se justifican cuando las operaciones vinculadas se realizan bajo situaciones distintas, o cuando existen diferencias en ambas transacciones –las vinculadas y las independientes- que tienen un impacto en el precio final. Por ejemplo, los gastos de transporte que en la operación vinculada serían a cargo del vendedor, mientras que en la operación independiente lo serían a cargo del comprador o viceversa.

Aparte de los aspectos mencionados, es claro que cuando se adopta el criterio de comparación interna, las partes implicadas en la operación no deberían tener ninguna dificultad para establecer un análisis de comparabilidad.

Sin embargo, cuando se utiliza el criterio de comparación externa el análisis de comparabilidad tiene una especial relevancia, puesto que el método requiere en sí mismo que los productos o servicios objeto de la transacción a comparar sean idénticos, ya que incluso pequeñas diferencias en la calidad o características de dichos bienes o servicios pueden tener un impacto significativo en el precio. El análisis de comparabilidad permite que las operaciones de “muestra” se identifiquen correctamente.

## **2.2 Análisis de comparabilidad.**

El modelo de la OCDE provee algunas indicaciones que se deben tener en cuenta para determinar el valor normal de mercado cuando se utiliza el método de comparación externa. Las indicaciones hacen referencia a los siguientes aspectos:

**El Mercado de referencia** -De acuerdo con el modelo de la OCDE, el mercado de referencia significa el mercado en el cual hay que buscar el precio de las transacciones “libres” para comparar aquellas que queremos verificar. Escoger el mercado de referencia es particularmente importante por diversas razones. Los precios de venta de un mismo producto pueden ser distintos en función de las características del mercado donde reside el comprador. Dichas diferencias se justifican por varios motivos, la ley de la oferta y la demanda, política de precios regulados administrativamente, fluctuaciones de tipo de cambio, gastos de distribución, etc.

**Características de los activos o de los servicios** - Las diferencias en las características específicas de los activos o de los servicios explican a menudo, al menos en parte, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. En general, la similitud en las características de los activos o servicios transmitidos será más relevante cuando se comparen precios de operación vinculada y no vinculada y menos relevante cuando se comparen márgenes de beneficios. Será preciso tener en cuenta las características siguientes: en el caso de transmisiones de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación (por ejemplo la concesión de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo patente, marca o know-how), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

**Análisis funcional** - En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas o entidades asociadas e independientes, es necesario comparar las funciones asumidas por las partes. Esta comparación se basa en un análisis funcional que pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la empresa independiente y por la asociada. Con tal fin, se debe prestar particular atención a la estructura y organización del grupo.

También será relevante concretar a qué título jurídico el contribuyente ejerce sus funciones.

**Funciones y riesgos asumidos** - Las funciones que los contribuyentes y las Administraciones tributarias podrían tener que identificar y comparar incluyen, por ejemplo, el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, la financiación y la gestión. Deberían identificarse las principales funciones asumidas por el interesado sometido a inspección. Debería procederse a un ajuste ante cualquier diferencia importante respecto de las actividades asumidas por cualquier empresa independiente con la que se compara al interesado. Aun cuando una de las partes asuma un número considerable de funciones respecto de las asumidas por la otra parte implicada en la operación, la importancia radica en la significación económica de esas actividades desde el punto de vista de su frecuencia, naturaleza y valor para los respectivos interesados.

También puede ser relevante y útil, en la identificación y comparación de las funciones desempeñadas, la tarea de considerar los activos que son o serán utilizados. Este análisis debe ponderar el tipo de activos utilizados, tales como instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, etc., y la naturaleza de los mismos, así como su antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, la existencia de derechos de propiedad industrial.

Asimismo, también puede ser relevante y útil, en la comparación de las funciones desempeñadas, la valoración de los riesgos asumidos por los respectivos interesados. En el mercado libre, la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado.

Por tanto, las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influyen en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas. En teoría, en el mercado libre, la asunción de mayores riesgos debe ser compensada al mismo tiempo por un aumento del rendimiento esperado, aunque el rendimiento real pueda o no verse incrementado, dependiendo del grado en que se concrete efectivamente el riesgo.

Los riesgos a tener en cuenta son: los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costes de los factores y en los precios de los productos; los de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y de los tipos de interés; los riesgos crediticios, etc.

**Cláusulas contractuales** - En las relaciones comerciales en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales de las operaciones definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En este sentido el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional al que nos hemos referido anteriormente. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre empresas independientes.

En las relaciones comerciales entre empresas independientes, las diferencias de intereses entre las partes aseguran que éstas intenten normalmente hacer respetar los términos del contrato, que sólo serán ignorados o modificados si resulta de interés para ambas. Esta misma divergencia de intereses puede que no exista en el caso de empresas asociadas, siendo importante, en consecuencia, examinar si la conducta de las partes es conforme con las condiciones del contrato o si ésta indica que no se han seguido o si son simuladas. En estos casos es necesario realizar un análisis más minucioso para determinar las verdaderas condiciones de la operación.

Según las indicaciones de la OCDE, se puede aplicar este método en aquellos casos en los que las distintas características de las dos transacciones a comparar (la vinculada y de la muestra, es decir la "independiente") se puedan cuantificar.

Finalmente, se debe hacer hincapié en que el método del precio libre comparable es el que debe considerarse en primer lugar, dado que es el método que sobre cualquier otro, permite la determinación fiable del "valor de mercado". Los otros criterios de comparación pueden considerarse solamente cuando se pruebe que no es posible la aplicación de éste método o que bien su aplicación daría resultados no fiables. En el caso que se decida la aplicación de métodos alternativos, es aconsejable conservar la documentación que demuestre la imposibilidad de adoptar el repetido método del "precio libre comparable".

### **2.3 La utilización de intervalos de valores en la comprobación.**

Es posible, en algunos casos, concretar el principio de plena competencia hasta determinar una cifra única (por ejemplo un precio o un margen) que constituirá la referencia más fiable para establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia. Sin embargo, en la medida en que los precios de transferencia no constituyen una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que cualquiera sería, relativamente, igual de fiable. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden originarse en que, en general, la aplicación del principio de plena competencia permite sólo una aproximación a las condiciones que hubieran sido establecidas entre empresas independientes. Es posible también que las diferencias en los puntos del rango reflejen que empresas independientes involucradas en operaciones comparables en circunstancias comparables quizá no establezcan exactamente el mismo precio para la operación. Sin embargo, en algunos casos, no todas las operaciones comparables examinadas tendrán el mismo grado de comparabilidad.

Por tanto, la determinación concreta del precio de plena competencia exige necesariamente algún margen de interpretación. La utilización de un rango de plena competencia puede ser particularmente adecuada, en la aplicación del método del margen neto de la operación, cuando este método se aplica como último recurso.

La legislación española sobre el análisis de comparabilidad esta recogida en el Artículo 16 del RIS. Aun siguiendo la línea del informe de la OECD, la norma española es mucho mas parca en detalles limitándose a enumerar las circunstancias que determinan si dos o mas operaciones son equiparables a efectos de comparar las características de las transacciones realizadas entre personas o entidades vinculadas con las realizadas entre empresas independientes que pudieran ser equiparables.

La enumeración de circunstancias que Art. 16 dice que hay que tener en consideración, en la medida en que sean relevantes y que se hayan podido disponer de ellas razonablemente, son las siguientes:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- 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.
- 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.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, tales como las estrategias comerciales.

En el caso que el contribuyente no haya tenido en cuenta alguna de las circunstancias citadas, por considerar que no son fiables o relevantes deberá hacer una mención las razones por las que se excluyen del análisis, documentándolo convenientemente

En todo caso se indicarán los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

Cuando las operaciones vinculadas realizadas se encuentren estrechamente ligadas entre si o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad referido se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinan, en cada caso, la elección del método de valoración mas adecuado.

El análisis de comparabilidad es la pieza fundamental de la documentación que contribuyente debe preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria.

### 3. Método del coste incrementado.

El Artículo 16. de la Ley del Impuesto sobre sociedades define al 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."

En otras palabras, con el método del coste incrementado la evaluación del precio de transferencia se basa en el coste de producción, al que se le añaden todos los gastos normales y un margen de beneficio también normal, con lo que se obtiene el precio de venta "normal de mercado". Este método se aplica fundamentalmente cuando el análisis del valor normal de mercado se realiza en transacciones de compañías que producen bienes o servicios, especialmente cuando el objeto de la venta entre entidades vinculadas son productos semi-terminados o servicios.

Este método, también puede basarse en lo que hemos llamado comparación "interna" o "externa".

Como fácilmente puede advertirse, es crucial para la utilización de este método la correcta determinación del margen de beneficio, que puede hacerse de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

1. Comparación del margen del beneficio de la operación vinculada con los beneficios obtenidos con transacciones efectuadas con terceros independientes de productos similares y bajo condiciones equiparables.
2. Si la compañía no vende a terceros independientes (todas sus ventas son a personas o entidades vinculadas) el margen de beneficio a comparar será el obtenido por terceras empresas independientes en operaciones de venta similares en cuanto al producto y condiciones de venta se refiere.
3. Finalmente, si la comparación con las ventas de terceras partes independientes no fuera posible, la comparación podría hacerse comparando las funciones asumidas por la empresa manufacturera en comparación con dichas funciones asumidas por terceras partes independientes.

El análisis de comparabilidad es, asimismo, fundamental para la correcta aplicación de este método.

En este sentido, la similitud de las transacciones debe ser evaluada en referencia a:

- El tipo de producto.
- Las funciones asumidas por la empresa manufacturera.
- El mercado geográfico.
- El impacto en el precio de determinadas funciones, etc.



En el fondo, el objetivo sigue siendo la completa comparabilidad de las transacciones.

**Ejemplo:** Identificación del valor normal de Mercado para la transacción realizada por la sociedad vinculada llamada Alfa.

Parámetros de Referencia: Una operación similar llevada a cabo por otra sociedad llamada Beta.

Para considerar las dos operaciones comparables, es necesario identificar y aislar, para cada una de las compañías, cada uno de los costes en que incurre, como por ejemplo, los Gastos de investigación y desarrollo y los Gastos de Marketing.

Si como, por ejemplo, la compañía Alfa, al contrario que la compañía Beta, no incluyera gastos de investigación y desarrollo en el conjunto de los gastos de producción (puesto que no incurriría en ellos), sería necesario redefinir los costes de producción incurridos por la compañía Alfa, sustrayendo la porción de costes atribuible a dichos gastos de investigación y desarrollo. Asumiendo que el margen bruto es de un 10% del coste total, el valor normal de mercado de la operación vinculada (transfer price) cambiaría considerablemente según se desprende de la siguiente tabla.

	Alfa	Beta
Coste de producción.	1,000	1,000
Gastos de investigación y desarrollo	0	300
Gastos de Marketing	100	100
Gastos de administración	150	150
Cargas financieras	50	50
Total	1,300	1,600
<b>10% margen</b>	<b>130</b>	<b>160</b>
<b>Precio de transferencia</b>	<b>1,430</b>	<b>1,760</b>

#### 4. Método del precio de reventa.

El método del precio de reventa es aquel “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”.

Este método se utiliza principalmente cuando es imposible aplicar el método del precio comparable, y muy particularmente, en aquellos casos que la sociedad vinculada es una sociedad comercial que solo vende productos adquiridos a un fabricante o a otra sociedad comercial.

De acuerdo con este método, el valor normal de mercado se obtiene a partir del precio de venta - de aquellos bienes o servicios adquiridos previamente a una sociedad del grupo (operación vinculada)- que se aplica a un comprador independiente. A este precio de venta se le resta el margen bruto que incluye, además del beneficio del vendedor, todos los gastos incurridos por éste. En otras palabras, conocido el precio de venta “independiente” y los gastos y el beneficio del vendedor se llega al precio de compra “de mercado” de la empresa suministradora vinculada.

Este método puede utilizarse en los casos en que la sociedad vendedora sea puramente comercial. Por el contrario no puede aplicarse si los referidos productos son transformados o incorporados a otros elementos antes de ser vendidos.

El método en cuestión se aplica generalmente cuando un producto se adquiere a una sociedad vinculada y se vende a una sociedad independiente. En muchos grupos de sociedades, una de ellas tiene el papel de comercial pura, pues bien, este método está pensado para estas situaciones.

Una vez más, es posible efectuar comparaciones “internas y “externas”

En la siguiente tabla se resumen los tres métodos tradicionales.

<b>Método del precio libre comparable</b>	<b>Método del coste incrementado</b>	<b>Método del precio de reventa</b>
El valor de mercado de la transacción es evaluado mediante la comparación del precio de la operación vinculada con el precio que hubiese sido aplicado para operaciones similares entre compañías independientes (comparación externa) o bien con el precio aplicado por la compañía vinculada con otra independiente (comparación interna)	El precio de venta de la operación vinculada se obtiene a partir de los costes incurridos por el proveedor de los bienes o servicios en una transacción libre, agregándole el margen bruto del proveedor, calculado en relación con las condiciones objetivas y subjetivas de la operación	Se compara el precio de transferencia con el precio al cual los bienes adquiridos a una sociedad vinculada son revendidos a una sociedad independiente menos el margen bruto que cubre tanto los gastos atribuibles a la operación como el beneficio del vendedor.

## **5. Métodos alternativos.**

Hay situaciones en la que los criterios “básicos” no pueden ser aplicados por diversas razones, por ejemplo la falta de circunstancias comparables o la imposibilidad de realizar una comparación fiable entre la operación vinculada –operación controlada- y otra transacción llevada a cabo con partes independientes –operación no controlada-.

Para estos casos, dada la necesidad de definir un precio de transferencia que cumpla los requisitos del “valor de mercado”, la OCDE ha desarrollado métodos alternativos a los llamados “tradicionales”, que han sido adoptados las Autoridades fiscales españolas y que seguidamente vamos a analizar.

### **5.1 Métodos alternativos de la OCDE.**

Al contrario que en el primer informe de la OCDE sobre precios de transferencia, la versión de 1995 legitima el uso de métodos alternativos en lugar de los tradicionales, argumentando que el valor de mercado puede ser determinado, en teoría, no solo considerando los precios aplicados a transacciones controladas y no controladas, sino también usando como base los beneficios obtenidos en dichas transacciones.

En particular, de acuerdo con el informe de 1995, hay al menos otros dos métodos aceptables:

- El método de la distribución del resultado
- El método del margen neto del conjunto de operaciones

El Método de la distribución del resultado está basado en la determinación del beneficio conjunto realizado por todas las partes que intervienen en una transacción vinculada –operación controlada-. Cuando dicho beneficio ha sido identificado, se reparte entre todas las compañías que han intervenido en la operación aplicando un criterio de reparto que refleje lo mas objetivamente posible el reparto del beneficio que hubiese sido efectuado por compañías independientes –operación no controlada- de acuerdo con el principio del precio libre comparable.

Concretamente el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades define a este método como al “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”.

Para determinar el sistema de reparto es necesario considerar la contribución que cada compañía de forma individual aporta para alcanzar el objetivo final, basándose en diversos parámetros como son las funciones desempeñadas por cada una de ellas, los riesgos asumidos, los activos utilizados, así como cualquier otro aspecto del mercado del que se disponga y que sea fiable.

El informe de la OCDE esboza dos distintos criterios para evaluar el sistema de reparto del beneficio: el análisis de aportaciones y el análisis residual.

El criterio del análisis de aportaciones está basado en repartir entre las compañías vinculadas, el beneficio total obtenido en las operaciones intra-grupo, en relación al valor de las funciones asumidas por cada compañía, calculado en base a su respectivo valor de mercado cuando no sea posible medir dicha contribución al beneficio directamente.

Por su parte, en el caso del análisis residual, el beneficio global de las operaciones vinculadas en cuestión se separa en dos fases.

En la primera fase el beneficio se reparte a cada compañía del grupo de forma tal que se asegure, para cada una de ellas, un rendimiento mínimo según el tipo de transacción llevada a cabo. En la determinación del rendimiento individual se utilizan los datos del mercado de similares características entre partes independientes como si de un “benchmark” se tratara.

En la segunda, el beneficio residual (o pérdida) resultante del reparto efectuado en la primera fase, se reparte analizando los factores y circunstancias de que se disponga para llegar a la determinación de cómo se repartiría este remanente en el caso que se tratara de empresas independientes.

Por último, el “Método del margen neto del conjunto de operaciones”, es aquel 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.

Este método se basa en el beneficio neto generado en el conjunto de las operaciones realizadas con una entidad vinculada, calculado sobre una magnitud de referencia, como por ejemplo, costes, ventas, etc.

Este criterio opera en una forma similar a los métodos tradicionales del “precio de coste incrementado” o del “precio de reventa” y sigue los mismos parámetros de aquellos para su aplicación.

Básicamente, la aplicación de este método consiste en asignar un margen neto para el conjunto de operaciones realizado para una compañía vinculada, determinado con referencia a aquel que la sociedad hubiese obtenido en operaciones comparables realizadas por empresas independientes.

### **6.1 Servicios intra-grupo.**

Un aspecto importante en las operaciones intra-grupo es la facturación de servicios por parte de la empresa matriz o por otras pertenecientes al mismo grupo a sus subsidiarias, es decir a las compañías controladas. Este hecho tiene una especial importancia cuando la compañía matriz está situada en el extranjero y la subsidiaria en España.

Los servicios intra-grupo pueden tomar diversas formas y cubrir una gran variedad de servicios, como por ejemplo, servicios laborales, financieros, de gerencia, de marketing, publicidad, consultoría, etc.

En cuanto a la posibilidad de deducir el coste de dichos servicios, a efectos fiscales, por parte de la empresa subsidiaria situada en España, debe decirse que la Administración tributaria española es especialmente cautelosa, y ello con la finalidad de evitar una pérdida de recaudación.

En general, las Autoridades tributarias españolas han dispuesto que dichos gastos, cargados por la empresa matriz u otras del grupo, serán deducibles a efectos del impuesto sobre beneficios cuando sean congruentes y cumplan con los requisitos que dispone el artículo 16.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir:

- La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.
- Cuando se trate 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.
- Se entenderá cumplido este criterio 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.

## 6.2 Acuerdos de reparto de costes.

Los acuerdos de reparto de costes son acuerdos firmados por grupos de sociedades vinculadas que regulan la repercusión de determinados costes soportados por la matriz o una sociedad del grupo y que son atribuibles a todas o parte de las sociedades que componen el grupo.

El informe de la OCDE, hace referencia a este tipo de acuerdos en el Capítulo VIII, mientras que la legislación española los regula en el artículo 16.6 de la Ley del Impuesto sobre sociedades. De acuerdo con la Ley, dichos gastos serán deducibles siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Las operaciones deberán realizarse a precios de mercado.
- 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 que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.
- 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.
- El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

Este tipo de acuerdos suelen tener un amplio alcance, y puede incluir diversos tipos de costes, como por ejemplo:

- El uso (licencia) de patentes, marcas de fábrica y otros derechos sobre bienes intangibles pertenecientes al grupo de sociedades.
- La utilización de los resultados obtenidos de un programa de investigación y desarrollo financiado a nivel de grupo.
- Asistencia técnica.
- Servicios administrativos y contables.
- Servicios de marketing.

Estos acuerdos pueden incluir diversos tipos de costes ligados al rango de servicios que la compañía realiza en interés de todo el grupo. Imaginemos, por ejemplo, el caso de los empleados que trabajan en un proyecto de software, el cual, una vez implementado se usará por todas las compañías del grupo.

El legislador español y el repetido informe de la OCDE requiere que el acuerdo de reparto de costes se formalice por escrito con carácter previo a la fecha en que dicho reparto de costes se va a producir.

Cada parte involucrada –cada sociedad del grupo-, debe tener pleno acceso a todos los detalles de las actividades que se van a desarrollar en el marco del acuerdo, al presupuesto económico del proyecto y a como se determinan los beneficios esperados, así como los costes actuales y futuros de las actividades contempladas en el acuerdo.

Estos documentos y la información complementaria son necesarios por dos razones:

1. Representan un instrumento de control y racionalización de acuerdos dentro del grupo.
2. Pueden ser utilizados para controles fiscales.

Los principios mencionados anteriormente, en relación a la deducción de los servicios intra-grupo, son asimismo válidos para este tipo de acuerdos y en consecuencia:

1. Los acuerdos de reparto de costes deben representar una ventaja para la sociedad subsidiaria y no para la empresa matriz en su calidad de socio o accionista.
2. La subsidiaria que participa en el reparto de costes debe beneficiarse de los correspondientes servicios, o como mínimo esperar dichos beneficios para el futuro.
3. Los costes deben soportarse con una documentación adecuada y un acuerdo escrito.

De conformidad con el artículo 17 del Reglamento, es necesario preparar la siguiente documentación específica:

1. La identificación de las demás personas o entidades participantes.
  - Nombre y apellidos o razón social
  - Domicilio Fiscal
  - NIF
  - Descripción detallada de las operaciones realizadas
  - Naturaleza
  - Características
  - Importe
2. El ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos.
3. Duración de éstos.
4. Criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes.
5. La forma de cálculo de sus respectivas aportaciones.
6. Especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes.
7. Consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes.
8. Cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

## **7. Documentación.**

El aspecto de tener que presentar una documentación específica en un proceso de verificación de precios de transferencia es particularmente delicado, puesto que la realización y conservación de documentos que prueben el criterio aplicado para la determinación del valor normal de mercado por parte del contribuyente puede ayudar a resolver de forma rápida y económica las discrepancias que se puedan presentar.

Según el informe de la OCDE no es posible identificar un “conjunto estándar” de documentación, dada la especial naturaleza de los distintos tipos de precios de transferencia en operaciones vinculadas. Es decir, en cuanto a “documentación” se refiere, no hay un valor absoluto.

No obstante, el Capítulo V del informe de 1995, dedicado a documentación, enfatiza que los contribuyentes deben ser conscientes del hecho que una buena contabilidad y la realización de forma voluntaria de una documentación soporte adecuada, hace más fácil la comprobación de los precios de transferencia a la vez que ayuda a resolver los problemas que puedan plantearse.

Se requiere del contribuyente, por lo tanto, que prepare toda la información necesaria para que pueda demostrar los esfuerzos hechos para respetar el principio del "precio libre comparable".

Por otra parte, hay que considerar, que la documentación que produzca le va a servir para preparar las cuentas anuales y el impuesto sobre beneficios a la vez que va a facilitar cualquier tipo de comprobación de los precios de transferencia.

El informe también expone que en determinados casos de operaciones vinculadas es útil disponer de una información general de cada tipo de negocio involucrado en las transacciones examinadas, como por ejemplo:

- La descripción de la actividad;
- La estructura de la organización;
- La estructura accionarial dentro del grupo multinacional;
- La cifra de ventas y los resultados operativos en los años precedentes a la transacción;
- El nivel de las operaciones realizadas por el contribuyente con las compañías extranjeras vinculadas, por ejemplo el nivel de ventas de existencias, el suministro de servicios, el alquiler o canon de los activos fijos, el uso y transferencia de bienes intangibles y el interés de los prestamos.

El párrafo 5.28 del referido informe dice que, "Los contribuyentes deberían hacer un esfuerzo razonable cuando fijan los precios de transferencia para determinar si el precio de transferencia es adecuado a efectos fiscales de conformidad con el principio de plena competencia. Las Administraciones tributarias deberían tener derecho a obtener la documentación preparada o utilizada en este proceso con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. Sin embargo, la medida de la exigibilidad de las obligaciones de documentación debe concretarse considerando los mismos principios de una gestión prudente de empresa que regirían el proceso de evaluación de cualquier decisión empresarial de un nivel de complejidad e importancia similar. Aun más, la necesidad de los documentos debe ponderarse junto con sus costes y cargas administrativas, en particular cuando este proceso condujera a la elaboración de documentos que, de otra forma, no se prepararían ni se utilizarían en ausencia de estas consideraciones tributarias.

Las obligaciones de documentación no deben implicar costes y cargas desproporcionadas a las circunstancias para los contribuyentes. Aun así, éstos deben ser conscientes de que las prácticas adecuadas de registro de operaciones y la presentación espontánea de documentos facilitan las inspecciones y la resolución de los problemas de precios de transferencia que puedan surgir".

Por su parte, el párrafo 5.29 también dice que "Las Administraciones tributarias y los contribuyentes deben comprometerse a cooperar más estrechamente en lo que concierne a la documentación con el objeto de evitar obligaciones excesivas en la materia siempre que, al mismo tiempo, se suministre la información adecuada para aplicar de forma fiable el principio de plena competencia.

Los contribuyentes deberían estar dispuestos a facilitar la información necesaria en su poder y las Administraciones tributarias deberían reconocer que tienen a su disposición provisiones de intercambio de información en algunos casos, con lo cual no existe tanta necesidad de requerir al contribuyente en el contexto de una inspección. El Comité de Asuntos Fiscales se propone realizar un estudio más detallado de la cuestión de la documentación para desarrollar unos criterios a seguir suplementarios que pueden darse con el fin de asistir a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias en esta área”.

En la legislación española la exigencia de documentación está recogida en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, remitiéndonos ésta al Reglamento.

El Reglamento, por su parte, distingue entre dos tipos de documentación: la correspondiente al grupo al que corresponde el contribuyente, y la relativa al propio contribuyente. Estas obligaciones están inspiradas tanto en el “Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea” (DOUE de 28 de julio de 2006), que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de fiscalidad de las empresas asociadas a la Unión Europea, como en la propia Ley española.

La exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Administración fiscal española, del tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo dichas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate.

De esta forma se simplifican las obligaciones de documentación en los siguientes casos:

- Las transacciones realizadas entre empresas de reducida dimensión (PYMES). Se consideran empresas de reducida dimensión aquellas que a nivel de grupo de sociedades tienen una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros al año. Cabe aquí resaltar que la idea de “grupo” del artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades es más amplia de la regulada en el artículo 42.1 del Código de Comercio.
- Las transacciones realizadas entre personas físicas que tributan en el régimen especial de estimación del resultado por signos, índices y módulos, y las sociedades en que dichas personas físicas participen en un 25% o más.
- Las transmisiones de negocios, valores o participaciones que no cotizan en bolsa cuando una de las partes sea una PYME.
- Las transmisiones de inmuebles e intangibles cuando una de las partes sea una PYME.
- Las transacciones realizadas entre una sociedad y personas físicas vinculadas.
- Las retribuciones percibidas por los socios profesionales de una sociedad profesional.

Cada una de las situaciones enumeradas tiene distinto nivel de exigencia, cuyo detalle figura en el



## Anexo 1.

Para el resto de transacciones entre empresas vinculadas, es decir aquellas que se realizan entre sociedades de un mismo grupo de ámbito nacional o internacional y que no puedan considerarse PYMES, la documentación exigida se divide en dos grandes grupos: el "master file" y el "specific file".

El "master file" es la documentación relativa al grupo de sociedades al que pertenece el contribuyente y comprende lo siguiente (Art. 19 RIS):

- a) Descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo.  
-Descripción de los cambios relevantes en dicha estructura.
- b) Identificación de las distintas entidades, que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.
- c) Descripción de dichas operaciones. Naturaleza, importes y flujos.
- d) Descripción de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.  
-Descripción de los cambios en dichas funciones y riesgos respecto del periodo anterior.
- e) Relación de la titularidad de las patentes, marcas y demás activos intangibles en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.  
-Importe de las contraprestaciones derivadas por la utilización de dichos intangibles.
- f) Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia.  
-Descripción del o de los métodos adoptados por el grupo, justificando su adecuación al principio de libre competencia.
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes entre entidades del grupo en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.  
-Relación de los contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo en cuanto afecten al contribuyente.
- h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.
- i) La memoria del grupo o, en su defecto informe anual equivalente.

Todo ello relativo al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado operaciones vinculadas.

Cuando la documentación elaborada por un periodo impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio que deban efectuarse las adaptaciones necesarias.

Esta documentación, relativa a todo el grupo, podrá ser preparada y conservada por la sociedad dominante excepto que no sea residente en territorio español, en cuyo caso deberá designar a una sociedad del grupo residente para su conservación. No obstante lo citado anteriormente el contribuyente tiene la obligación de aportar a requerimiento de la Administración tributaria la referida documentación del grupo a que pertenezca.

Es evidente que cuando la vinculación entre una o más sociedades sea distinta de la "grupo de sociedades" en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, no deberá prepararse la documentación relativa al "master file".

El "specific file" es la documentación relativa al contribuyente y comprende lo siguiente (Art. 20 RIS):

**a)** Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones:

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe
- Cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas en países o territorios calificados como "Paraísos Fiscales", como información complementaria, también deberá identificarse a las personas que en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y si se trata de sociedades habrá de identificar, asimismo, a los administradores de las mismas.

**b)** Análisis de comparabilidad.

**c)** Método de valoración elegido.

- Explicación relativa a la selección del método elegido.
- Descripción de las razones que justifican la elección del mismo.
- Forma de aplicación.
- Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

**d)** Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de personas o entidades vinculadas.

- Identificación de los correspondientes acuerdos de reparto.
- Acuerdo de reparto de costes (Art. 17 RIS).

**e)** Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

- Pactos parasociales suscritos con otros socios.

Todo ello relativo al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado operaciones vinculadas.

Cuando la documentación elaborada por un periodo impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio que deban efectuarse las adaptaciones necesarias

El conjunto de la documentación referida deberá estar a disposición de la Administración Tributaria a partir de la finalización del plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades.

No se exigirá la documentación relativa al “master file” y “specific file” a las siguientes operaciones vinculadas:

- Las realizadas entre entidades que se integren en un grupo de consolidación fiscal, tal como está regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas tal como quedan definidas en su regulación específica, siempre que estén inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

### **7.1 Operaciones realizadas con personas o sociedades situadas en “Paraísos Fiscales”.**

Los contribuyentes que realicen operaciones con personas o sociedades situadas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, aunque no tengan la condición de personas o entidades vinculadas, se les exige una documentación parecida a la que hay que preparar para aquellas operaciones que sí tienen una relación de vinculación.

Ello se justifica por la opacidad de dichas personas y entidades y la carencia de información que la Administración tributaria española puede obtener de ellas, por lo que ante la posibilidad de que aunque las personas o entidades situadas en España no declaren estar vinculadas con alguna persona o sociedad situada en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, en la medida en que realicen operaciones con aquellas, estarán obligadas a preparar una documentación similar a la que se exige cuando existe vinculación explícita.

La documentación que se exige es la siguiente:

**a) Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades con las que realice operaciones.**

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe
- Identificación de las personas que en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y si se trata de sociedades se deberá identificar, asimismo, a los administradores de aquellas

**b) Análisis de comparabilidad**

**c) Método de valoración elegido**

- Explicación relativa a la selección del método elegido
- Descripción de las razones que justifican la elección del mismo
- Forma de aplicación
- Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de personas o entidades residentes en paraísos fiscales

- Identificación de los correspondientes acuerdos de reparto
- Acuerdo de reparto de costes (Art. 17 RIS)

e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones

No se exigen estas obligaciones respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplen los siguientes requisitos:

-Que el contribuyente pueda probar que la realización de dichas operaciones responde a la existencia de "motivos económicos válidos".

-Que el contribuyente realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en paraísos fiscales y pueda acreditar que el valor convenido en la operación con el paraíso fiscal se corresponde con el efectuado con el de la operación efectuada con el no paraíso fiscal.

## 8. Ajuste secundario.

Los ajustes correlativos no son los únicos ajustes que pueden producirse consecuencia de un ajuste primario de precios de transferencia. Los ajustes primarios de un precio de transferencia y sus ajustes correlativos modifican la asignación de beneficios imponibles dentro de un grupo multinacional a efectos fiscales, pero no alteran el hecho de que el excedente de utilidad correspondiente al ajuste no es compatible con el resultado que se hubiera obtenido si las operaciones vinculadas se hubieran realizado en condiciones de plena competencia. Para que el reparto efectivo de utilidades sea conforme con el ajuste primario del precio de transferencia, algunos países que han propuesto un ajuste de precios de transferencia asumen, en virtud de su ley nacional, la existencia de una operación presunta (operación secundaria), en la cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición. En general, la operación secundaria adoptará la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos. Por ejemplo, un país que efectúe un ajuste primario sobre la renta de una filial de una matriz extranjera podrá tratar el excedente de utilidad de la matriz extranjera como un dividendo, sujeto en su caso a una retención en la fuente. Es posible que la filial haya pagado a su matriz extranjera un precio de transferencia excesivo para evitar esa retención en la fuente. En consecuencia, los ajustes secundarios intentan dar cuenta de la diferencia entre los beneficios imponibles ajustados y aquéllos que habían sido inicialmente contabilizados. La sujeción al impuesto de una operación secundaria da lugar a un ajuste secundario del precio de transferencia.

Los ajustes secundarios pueden servir para prevenir la evasión fiscal. Las modalidades exactas de la operación secundaria y el ajuste secundario consiguiente estarán en función de las particularidades del caso en concreto y de la legislación tributaria del país que establece el ajuste secundario.

No oculta el informe de la OECD, que el ajuste secundario puede ocasionar una doble imposición a menos que el otro país conceda un crédito de impuesto para el impuesto adicional que puede resultar del segundo ajuste cuando éste toma la forma de dividendo presunto ya que cualquier retención en la fuente puede no ser susceptible de desgravación, porque el derecho interno de dicho país puede considerar que los dividendos no se han recibido. Por ello, y por muchas otras razones, el informe de la OECD remarca que la mayoría de países no proceden a realizar ajustes secundarios especialmente por las dificultades prácticas que presentan, poniendo como ejemplo que una distribución de dividendos teórico por una de las sociedades hasta la sociedad matriz, común a través de toda una vía de participaciones, seguida de aportaciones presuntas de fondos propios en sentido inverso puede crear un gran número de operaciones hipotéticas, planteándose la cuestión de si otros países deberían extraer consecuencias tributarias más allá de las que se relacionan con la operación para la que se efectuó el ajuste primario. El informe de la OECD concluye que dadas las dificultades que señala, sería conveniente que las Administraciones tributarias que consideren necesario practicar el ajuste secundario, tengan en cuenta las situaciones de doble imposición que se puedan presentar y tomen todas las medidas para que éstas se reduzcan al mínimo.

La legislación española, al igual que la doctrina que emana del informe de la OECD consagra la bilateralidad del ajuste primario o correlativo, es decir si la Administración tributaria española ajusta la Base imponible del impuesto sobre el beneficio en una de las sociedades vinculadas por que considera que la transacción no se ha realizado a precio de mercado, debe practicar un ajuste de signo contrario en las demás sociedades que han intervenido en la operación. Por otra parte el legislador español, a pesar de la recomendaciones de la OECD, ha introducido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades el ajuste secundario, disponiendo que 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.

Tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto sobre sociedades señalan las consecuencias que tendrá para cada una de las partes implicadas en la operación vinculada la diferencia entre el precio de transferencia y el valor normal de mercado. 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 ésta 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 diferencia 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.

b) Cuando dicha diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de ésta 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 a efectos fiscales.

La parte de la diferencia 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. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente dicha diferencia se considerará como ganancia patrimonial.

No obstante lo dicho anteriormente, el RIS prevé que la calificación de la renta antes citada - puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio de transferencia- pueda ser distinta de la prevista en la anterior hipótesis, cuando el contribuyente acredite una causa diferente a las contempladas anteriormente.

Unos ejemplos ilustrarán mejor la aplicación del ajuste secundario:

1.1 Supongamos que el la sociedad matriz A vende determinados productos a su sociedad filial B quien los compra.

-Precio de la operación vinculada (controlled transaction) = 140, que significa un ingreso de la sociedad A (socio) y un gasto de gasto la sociedad B (sociedad participada)

-Precio la operación no vinculada –valor de mercado- (uncontrolled transaction) = 100

- Ajuste primario y bilateral: La Administración tributaria valora por 100 (como ingreso y gasto) y produce los siguientes ajustes a la Base imponible del Impuesto sobre beneficios:
- Ajuste en la BI de la sociedad A (socio) = -40
- Ajuste en la BI de la sociedad B (sociedad participada) = +40
- De esta forma, para ambas sociedades A y B se llega a la misma situación que si se hubiese hecho la operación por 100 (valor de mercado).
- Ajuste secundario: de acuerdo con la legislación fiscal española, 40 (diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado) no son gasto para la sociedad B y deben considerarse reparto de beneficios encubiertos.
- Si A tiene el 100 % del capital de B se produce un ajuste secundario en A (socio) como ingreso por reparto de dividendos. Para la sociedad participada B será una retribución de Fondos propios, y por lo tanto no tendrá ninguna incidencia en la cuenta de resultados.
- El reparto de dividendos presunto estará sujeto, en su caso, a Retención a cuenta en España, tanto si la sociedad es residente como si no lo es, y tendrá derecho a la deducción por doble imposición en virtud de lo dispuesto en la directiva matriz-filial. Si la sociedad A es no residente, se puede dar el caso que la Administración fiscal de su país de residencia no reconozca la procedencia de la deducción del impuesto satisfecho en España sobre dividendos presuntos, dado que no ha habido una entrada efectiva de dinero.

1.2 Analicemos ahora la misma situación anterior pero supongamos en este caso que A tiene el 10 % del capital de B.

-Al igual que en caso anterior la Administración fiscal española practicará el ajuste primario en ambas sociedades.

-En cuanto al ajuste secundario se refiere, hay que distinguir entre:

-El 10% de 40 (que corresponde a la participación que A posee en B) se considerará un ingreso por reparto de dividendos para A y una retribución de fondos propios para B.

-El restante 90% de 40 se considerará una participación en los beneficios de B que no tendrá el carácter de dividendos, y por consiguiente no podrá gozar de la deducción por doble imposición contemplada en la directiva matriz-filial. Para B será una retribución de fondos propios.

2.1 Analicemos ahora el caso inverso es decir cuando la corriente de fondos es a favor de la entidad.

Supongamos que, al igual que en el caso anterior, la sociedad matriz A vende determinados productos a su sociedad filial B quien los compra.

-Precio de la operación vinculada (controlled transaction) = 70, que significa un ingreso del la sociedad A (socio) y un gasto de gasto la sociedad B (sociedad participada)

-Precio la operación no vinculada –valor de mercado- (uncontrolled transaction) = 100

-Ajuste primario y bilateral: La Administración tributaria valora por 100 (como ingreso y gasto) y produce los siguientes ajustes a la Base imponible del Impuesto sobre beneficios:

-Ajuste en la BI de la sociedad A (socio) = +30

-Ajuste en la BI de la sociedad B (sociedad participada) = -30

-De esta forma, para ambas sociedades A y B se llega a la misma situación que si se hubiese hecho la operación por 100 (valor de mercado).

-Si A tiene el 100 % del capital de B para A (socio) la diferencia a recalificar de 30 representará una aportación a los fondos propios de B. Para la sociedad participada B representará, en la misma medida un aumento de sus Fondos propios, y por lo tanto no tendrá ninguna incidencia en la cuenta de resultados.

-Para A no se incrementa su porcentaje de participación a efectos mercantiles, solamente se incrementa el valor de adquisición de su porcentaje de participación, a efectos fiscales.

2.2 Veamos la misma situación anterior pero supongamos en este caso que A tiene el 10 % del capital de B.

-Al igual que en caso anterior la Administración fiscal española practicará el ajuste primario en ambas sociedades.

-En cuanto al ajuste secundario se refiere, hay que distinguir entre:

-El 10% de 30 (que corresponde a la participación que A posee en B) es decir 3, para A se considerará una aportación a los fondos propios de B. Para la sociedad participada B representará, en la misma medida un aumento de sus Fondos propios, y por lo tanto no tendrá ninguna incidencia en la cuenta de resultados.

-El restante 90% de 30, es decir 27 tendrá para A la consideración de una liberalidad y no se lo podrá deducir como un gasto. Por otra parte para B tendrá la consideración de un ingreso y se incrementara la Base imponible del Impuesto sobre beneficios en 27.

## 9. Comprobación del valor normal de mercado. Procedimiento.

Las prácticas en materia de inspección varían considerablemente entre los países miembros de la OCDE. Las diferencias en los procedimientos pueden deberse a toda una serie de factores: particularmente, el sistema y estructura de la Administración tributaria, la superficie y la población del país, el volumen del comercio interior y del comercio exterior, así como las influencias culturales e históricas.

Los casos de precios de transferencia pueden presentar dificultades específicas en relación con las prácticas normales de auditoría o de inspección, tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente. En efecto, los casos de precios de transferencia ponen en juego un gran número de elementos fácticos y pueden exigir evaluaciones complejas por lo que respecta a la comparabilidad, los mercados y las informaciones de naturaleza financiera u otras referentes al sector. En consecuencia, cierto número de Administraciones tributarias tienen inspectores fiscales especializados en precios de transferencia y las inspecciones en materia de precios de transferencia pueden exigir más tiempo que otras inspecciones y seguir procedimientos particulares.

Dado que la fijación de un precio de transferencia no constituye una ciencia exacta, no será siempre posible determinar un solo precio correcto de plena competencia; al contrario, a veces será menester estimar el precio correcto tomando como referencia un rango de cifras aceptables.

Por otra parte, la elección de la metodología de fijación de los precios de plena competencia no será a menudo perfectamente clara. El contribuyente puede experimentar particulares dificultades cuando la Administración tributaria propone aplicar una metodología, por ejemplo, un método del beneficio de la operación, que no es el mismo que utiliza el contribuyente.

Cuando un caso de precios de transferencia plantea problemas particularmente difíciles, incluso el contribuyente mejor intencionado puede cometer un error de buena fe debido a la complejidad de los hechos que han de evaluarse. Además, incluso el inspector fiscal mejor intencionado puede llegar a conclusiones erróneas sobre los hechos. Las Administraciones tributarias están invitadas a tener en cuenta esta observación cuando lleven a cabo sus inspecciones en materia de precios de transferencia. De ello se derivan dos implicaciones. En primer lugar, es deseable que los inspectores fiscales muestren flexibilidad en su enfoque y no exijan de los contribuyentes, para la fijación de sus precios de transferencia, un nivel de precisión irreal habida cuenta de los hechos y circunstancias. En segundo lugar, es recomendable que los inspectores tomen en consideración la opinión comercial del contribuyente acerca de la aplicación del principio de plena competencia, a fin de que el análisis de los precios de transferencia responda a las realidades empresariales. Por consiguiente, es recomendable que los inspectores comiencen por examinar los precios de transferencia desde la perspectiva que el contribuyente ha elegido para fijar sus precios.

La legislación española en materia específica de la comprobación de las operaciones vinculadas y del valor normal de mercado se circunscribe a cuestiones procedimentales, destinadas a preservar el interés legítimo de otras partes implicadas, cuando la Administración fiscal española compruebe a una de ellas, pues lógicamente al tener los ajustes que pueda practicar la Administración el carácter de bilaterales, dichos ajustes podrían afectar al resto de sociedades que hubiesen intervenido en la operación.

No obstante lo dicho anteriormente, la capacidad de hacer valer sus derechos de las personas o entidades implicadas se circunscribe a los contribuyentes personas físicas o sociedades residentes en España y a los establecimientos permanentes situados en España de contribuyentes no residentes. Es decir se excluye a los no residentes de este procedimiento excepto que a través de algún tratado o convenio internacional se prevea dicha circunstancia.

El Artículo 16.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que la comprobación del valor normal de mercado se llevará a cabo por la Administración Tributaria respecto del contribuyente objeto de la misma.

Si contra la liquidación provisional practicada el contribuyente interpone recurso, reclamación o insta la tasación pericial contradictoria. Se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que puedan personarse y presentar alegaciones.

Si contra la liquidación provisional practicada el obligado tributario no interpone recurso, reclamación ni insta la tasación pericial contradictoria. Se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas para que aquellas que lo deseen puedan, de forma conjunta, recurrir, reclamar o instar la dicha tasación.



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 contribuyente. En consecuencia se iniciará un nuevo cómputo del plazo de prescripción cuando la valoración practicada por la Administración adquiera firmeza.

Una vez adquirida firmeza por la valoración contenida en la liquidación, la misma será eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas y la Administración tributaria practicará las regularizaciones que correspondan en los términos que se fijan reglamentariamente.

Por su parte el RIS desarrolla el procedimiento a seguir en el curso de la comprobación del valor normal de mercado por parte de la Administración tributaria.

1-En cuanto a actas de inspección, se dispone lo siguiente:

- Si la regularización no tiene por objeto único la corrección valorativa, la propuesta de liquidación se documentará en un acta distinta de las demás.
- En el acta se justificará la determinación del valor de mercado y se señalarán los motivos de la corrección.
- La liquidación tendrá carácter provisional.

2-En relación a los recursos que el contribuyente pueda presentar, sin solicitar la comprobación de valores:

- Si el contribuyente interpone recurso o reclamación, se notificará a las demás personas o entidades vinculadas la liquidación y la existencia del procedimiento revisor, para que puedan personarse en el procedimiento.
- Si el contribuyente no interpone recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen opten de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación.
- Si por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se inadmitirá el segundo.

3-Cuando el contribuyente interpone recurso con comprobación de valor de bienes o derechos: tasación pericial contradictoria:

- -Si el contribuyente promueve la tasación pericial contradictoria, se notificará a el y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, el informe emitido por el perito de la Administración, para que de común acuerdo nombren un perito.
- -Si el contribuyente no promueve contra la comprobación del valor de bienes y derechos la tasación pericial, ni presenta recurso o reclamación, la liquidación provisional se notificará a las demás partes vinculadas afectadas para que las que lo deseen, de forma conjunta, promuevan la tasación o interpongan recurso o reclamación.

- -Si por no existir acuerdo entre las distintas partes vinculadas afectadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o reclamación, en primer lugar se sustanciará la tasación pericial contradictoria, surtiendo efectos suspensivos y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que hubiesen podido simultanearse con dicha solicitud de tasación pericial contradictoria.

#### 4- Firmeza de la liquidación. Regularización de las partes vinculadas

- Período impositivo en el que se practica la regularización: la regularización a practicar por la Administración Tributaria a las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme de la liquidación practicada al obligado tributario, se realizará mediante una liquidación en el último período impositivo cuyo plazo de declaración o ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produce la firmeza
- Si el impuesto no tiene período impositivo se practicará una liquidación cuando adquiera firmeza la liquidación practicada.
- Alcance temporal de la regularización: en esta liquidación se tendrán en cuenta los efectos respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por la corrección valorativa.
- Los obligados tributarios deberán aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Tal como se ha mencionado, este procedimiento es únicamente aplicable a los contribuyentes personas físicas o sociedades residentes en España y a los establecimientos permanentes situados en España de contribuyentes no residentes. Es decir se excluye expresamente a los no residentes sin establecimiento permanente en España. Aquellos no residentes que puedan invocar un tratado o convenio para evitar la doble imposición deberán acudir al procedimiento amistoso o al arbitral previstos en el mismo para eliminar la posible doble imposición por la corrección valorativa.

#### 10. Infracciones y sanciones.

Como veremos, el criterio de la OECD en relación a la imposición de sanciones relativas a incumplimientos a la hora de aplicar a las transacciones realizadas entre partes vinculadas, el valor normal de mercado, es completamente distinto del que aplica la Administración fiscal española. Mientras que el primero dice que las Administraciones fiscales tienen que ser muy cautelosas en la aplicación de sanciones, atendiendo a que el contribuyente obra de buena fe, la Administración fiscal española, como veremos, ha incluido sanciones específicas -a nuestro juicio, extremadamente duras- para el caso que el contribuyente incumpla –bajo el punto de vista de dicha Administración- total o parcialmente la obligación de tener una documentación preparada a disposición de la Administración, a todas luces excesiva e inconcreta.

Para la OCDE el propósito de las sanciones consiste generalmente en disuadir al contribuyente del incumplimiento de la legislación tributaria cuando las obligaciones en cuestión se refieren a requerimientos de naturaleza procedimental como el suministro de la información necesaria o la presentación de declaraciones o a la determinación real de la deuda tributaria. Las sanciones suelen establecerse para conseguir que el coste de los pagos insuficientes de impuestos o de otras inobservancias de la legislación tributaria sea más elevado que el que correspondería si se cumplieran las obligaciones tributarias. El Comité de Asuntos Fiscales ha reconocido que el objetivo primario de las sanciones fiscales de naturaleza civil debería ser favorecer el cumplimiento de la legislación tributaria. Si un procedimiento amistoso entre dos países lleva a la renuncia o a la reducción del ajuste, es importante que existan posibilidades de eliminar o atenuar una sanción impuesta por las Administraciones tributarias.

Debería existir una gran prudencia al comparar las prácticas y políticas en materia de sanciones entre diferentes países. En primer lugar, cualquier comparación debe contemplar la posibilidad de que existan, en los diversos países, diferentes formas de designar sanciones que tengan los mismos objetivos. En segundo lugar, es necesario tener en cuenta el conjunto de las disposiciones en vigor en un país miembro de la OCDE, para asegurar el cumplimiento tributario. Las prácticas nacionales en materia de cumplimiento tributario, como se ha indicado anteriormente, están en función del conjunto del sistema tributario del país y se conciben con relación a las necesidades y al equilibrio interno, particularmente la elección entre las medidas fiscales que eliminan o limitan las posibilidades de incumplimiento tributario (por ejemplo, imponiendo a los contribuyentes la obligación de cooperar con la Administración tributaria o invirtiendo la carga de la prueba cuando el contribuyente parece no haber actuado de buena fe) y la utilización de sanciones pecuniarias (por ejemplo, la aplicación, en caso de minoración de la cuota tributaria, de un impuesto adicional además de la cuantía del impuesto no ingresado). Además, la naturaleza de las sanciones tributarias puede verse afectada por el sistema judicial del país. La mayor parte de los países no aplica sanciones si no existe culpabilidad; en determinados países, por ejemplo, la imposición de una sanción sin la existencia de culpabilidad sería contraria a los principios subyacentes de su sistema jurídico.

Algunas sanciones civiles están dirigidas al cumplimiento de obligaciones de orden formal, como la presentación de declaraciones en el plazo debido y la comunicación de informaciones. A menudo, las sanciones de este tipo son de escasa cuantía, calculándose sobre la base de una cantidad fija por cada día de retraso, por ejemplo, en la presentación de la declaración. Las sanciones civiles más fuertes son las que atañen a la minoración de la cuota tributaria.

Las sanciones pecuniarias civiles por declaraciones insuficientes se aplican frecuentemente en uno de los siguientes casos: declaración por defecto del impuesto debido por encima de una cierta cuantía mínima; negligencia del contribuyente o intención deliberada de evadir el impuesto (y también de fraude, aun cuando el fraude puede dar lugar a sanciones penales más severas). Un gran número de países miembros de la OCDE impone sanciones pecuniarias por negligencia o intención deliberada, mientras que sólo unos pocos países penalizan las declaraciones por defecto de impuestos sin que exista culpabilidad.

El uso apropiado de sanciones puede jugar un papel útil, dando respuesta a la preocupación de los países miembros por conseguir un mayor respeto de las obligaciones tributarias en el área de los precios de transferencia. Sin embargo, debido a la naturaleza de los problemas que plantean los precios de transferencia, hay que procurar que la aplicación del sistema sancionador, en tales supuestos, sea justa y no constituya una carga excesivamente onerosa para el contribuyente.

Como hemos dicho anteriormente, la legislación española es extremadamente rigurosa en lo referente al incumplimiento total o parcial de las obligaciones de información. El Artículo 16.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación obligatoria que el contribuyente debe mantener a disposición de la Administración tributaria en relación a las operaciones vinculadas.

Constituye asimismo infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la citada documentación no sea el declarado en las declaraciones de Impuestos de las personas o entidades vinculadas.

Dichas infracciones tienen la consideración de graves y se sancionarán de acuerdo con las siguientes normas:

1.<sup>a</sup> Cuando 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 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación tanto del grupo de empresas o para cada entidad en su condición de contribuyente.

2.<sup>a</sup> 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, 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 por aplicación del número 1.<sup>o</sup> anterior. Esta sanción específica hace que no puedan aplicarse las sanciones genéricas previstas por la ley.

La cuantía de dichas sanciones se puede reducir atendiendo a las reducciones genéricas que prevé la ley española. Por otra parte dicha cuantía se puede incrementar si el contribuyente ofrece resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en los mismos términos que dispone la legislación española para todo tipo de impuestos.

3ª 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 sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección 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 y en consecuencia no se sancionarán.

Es decir si el contribuyente tiene preparada toda la documentación obligatoria, pero de la comprobación efectuada por la Administración tributaria se desprende que el precio aplicado difiere del de mercado, la Administración practicará los ajustes pertinentes, pero no podrá imponer sanciones de ningún tipo.

Por su parte el RIS aclara que se debe considerar "dato" o "conjunto de datos" a efectos de la aplicación de las sanciones.

**10.1 Concepto de dato.** Tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas, entidades, o importes a que se refieren las obligaciones de información siguientes:

**10.1.1 Obligaciones de información relativas al "master file".**

**b)** Identificación de las distintas entidades del grupo que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.

**e)** Relación de la titularidad de las patentes, marcas y demás activos intangibles en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.

-Importe de las contraprestaciones derivadas por la utilización de dichos intangibles.

**g)** Relación de los acuerdos de reparto de costes entre entidades del grupo en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.

-Relación de los contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo en cuanto afecten al contribuyente.

**h)** Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo que afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.

**10.1.2 Obligaciones de información relativas al "specific file".**

**a)** Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.

-Nombre y apellidos o razón social

-Domicilio Fiscal

-NIF

-Descripción detallada de las operaciones realizadas

-Naturaleza

-Características

-Importe

-Cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas en países o territorios calificados como "Paraísos Fiscales", como información complementaria, también deberá identificarse a las personas que en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y si se trata de sociedades habrá de identificar, asimismo, a los administradores de las mismas.

**10.1.3** Obligaciones de información relativas a las transacciones no vinculadas realizadas con personas o entidades residentes en países y territorios calificados como paraísos fiscales.

**a)** Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades con las que realice operaciones.

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe
- Identificación de las personas que en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y si se trata de sociedades se deberá identificar, asimismo, a los administradores de aquellas.

Recordemos que la sanción por cada dato será de 1.500 o 3.000 euros, según ha quedado expuesto.

**10.2 Concepto de conjunto de datos.** En relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas se encuentren directamente ligadas entre si o hayan sido realizadas de forma continuada por el contribuyente, constituyen distintos conjuntos de datos las obligaciones de información siguientes:

**10.2.1** Obligaciones de información relativas al "master file".

**a)** Descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo.

-Descripción de los cambios relevantes en dicha estructura.

**c)** Descripción de las operaciones realizadas entre las distintas entidades, que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente. Naturaleza, importes y flujos.

**d)** Descripción de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas por el contribuyente.

-Descripción de los cambios en dichas funciones y riesgos respecto del periodo anterior.

f) Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia.

-Descripción del o de los métodos adoptados por el grupo, justificando su adecuación al principio de libre competencia.

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

#### 10.2.2 Obligaciones de información relativas al "specific file".

b) Análisis de comparabilidad

c) Método de valoración elegido.

-Explicación relativa a la selección del método elegido.

-Descripción de las razones que justifican la elección del mismo.

-Forma de aplicación

-Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de personas o entidades vinculadas.

-Identificación de los correspondientes acuerdos de reparto.

-Acuerdo de reparto de costes

e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

-Pactos parasociales suscritos con otros socios.

#### 10.2.3-Obligaciones de información relativas a las transacciones no vinculadas realizadas con personas o entidades residentes en países y territorios calificados como paraísos fiscales.

b) Análisis de comparabilidad

c) Método de valoración elegido.

▪ Explicación relativa a la selección del método elegido.

▪ Descripción de las razones que justifican la elección del mismo.

▪ Forma de aplicación

▪ Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

▪ Identificación de los correspondientes acuerdos de reparto.

▪ Acuerdo de reparto de costes (Art. 17 RIS)

e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones.

Recordemos que la sanción por cada conjunto de datos será de 15.000 o 30.000 euros, según ha quedado expuesto

## CAPITULO 3

### ACUERDOS A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL

#### 1. Introducción.

El concepto de “acuerdos internacionales” aparece por primera vez en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995. Principalmente se refiere a los criterios y métodos para determinar el valor normal de mercado.

El objetivo de dichos procedimientos fue introducir una serie de mecanismos destinados a reducir conflictos y, especialmente, establecer un clima de cooperación entre el contribuyente y la Administración tributaria.

En este sentido, los acuerdos permiten al contribuyente español efectuar operaciones, para un período específico de tiempo, sobre determinados criterios asumidos por la Administración tributaria española y en menor medida a nivel internacional.

A pesar que dichos acuerdos no son nuevos en la legislación española, lo cierto es que solo un reducido número de empresas ha acudido a ellos, por lo que podemos decir que, en general, tanto los contribuyentes nacionales como extranjeros no han hecho uso de dicha posibilidad. No obstante a nivel internacional esta práctica está ampliamente consolidada. El artículo 16.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 36/2006 introduce importantes novedades, especialmente en el plano internacional.

Antes de analizar los procedimientos que provee la Ley española, puede ser interesante ver la casuística de conflictos más frecuentes y sus formas de prevención y resolución establecidas en otros países.

#### 3. Diversas formas de prevenir conflictos y su resolución.

En el ámbito internacional se han desarrollado diversos mecanismos para prevenir conflictos entre países y propiciar un clima de cooperación entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias.

En definitiva, se trata de evitar situaciones que puedan desembocar en una doble tributación para el mismo tipo de ingreso, debido a la obligación de valorar las operaciones intra-grupo al valor normal de mercado.



Las principales herramientas para prevenir este tipo de conflictos son las siguientes:

1. El procedimiento Amistoso, según el artículo 25 del modelo de Convenio de la OCDE que se incluye en todos los convenios para evitar la doble imposición. Este procedimiento está considerado como una alternativa o complemento al contemplado en el Acuerdo nº 90/436 (Convención Europea de Arbitraje).
2. Inspecciones tributarias simultáneas, que permite el intercambio de información obtenida de forma espontánea, según prevé el artículo 26 del modelo de la OCDE.
3. Acuerdos sobre tributación.
4. Régimen de protección "Safe harbours", que permiten a las Autoridades fiscales establecer un conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serían considerados aceptables de forma automática.
5. APAs (Acuerdos previos sobre precios de transferencia)
6. Arbitraje, tal como se contempla en los convenios para evitar la doble imposición y por la convención europea de arbitraje.

Para la finalidad de este documento, debe remarcarse la importancia de los Acuerdos Previos de Valoración, puesto que es el medio más empleado de acuerdo en relación a los precios de transferencia en las operaciones vinculadas. De hecho los "acuerdos internacionales" españoles no son otra cosa que un APA a nivel internacional.

Por este motivo, antes de examinar en profundidad los principales aspectos del mecanismo de los APAs españoles, es preciso describir, de una forma breve, las características de los APAs.

### **3. Acuerdos previos de sobre precios de transferencia (APAs). Análisis del documento de OCDE "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias".**

Como parte del proceso de estandarización y unificación tributario, la OCDE ha prestado especial atención a los problemas de regulación de las transacciones transfronterizas en los países de la Unión Europea intentando resolver conflictos relativos a los precios de transferencia.

La iniciativa inicial de la OCDE esta contenida en el documento "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias" al cual se le añadió en 1999 un informe específico titulado "Directrices para APAs".

El Capítulo IV de este informe nos da una definición preliminar de un APA: " Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia, es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (...) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período".

De una primera lectura de dicho documento queda inmediatamente claro que un APA es un acuerdo voluntario entre la Administración tributaria y el contribuyente, a iniciativas de este último, relativo a operaciones entre personas o entidades vinculadas, que permite llegar a la determinación de precios para la compra-venta de bienes y servicios, mediante la comparación de aquellos que hubiesen sido acordados entre partes independientes.

Estos acuerdos tienen una duración limitada de entre tres y cinco años. No obstante, está previsto que se pueda modificar el contenido del acuerdo –debido, fundamentalmente al cambio de las circunstancias con las que fue hecho-, o bien llegado a su fin, poder renovarlo.

En ocasiones un APA suele estar basado en predicciones e hipótesis fundamentales, basadas en las condiciones económicas y operativas esperadas al tiempo de realizarse la transacción.

Como sea que la validez de este método de valoración previa, propuesto por el contribuyente, esta basado en dichas predicciones, es necesario fijar los parámetros con precisión, puesto que cualquier cambio en la situación económica general puede potencialmente comprometer su validez, y en consecuencia, devenir en poco fiable.

A modo de ejemplo, las hipótesis de base podrían ser:

- El régimen fiscal nacional en vigor en el momento de formalizar un APA.
- Los aranceles y derechos aduaneros y otras restricciones a la importación.
- Los tipos de interés y de cambio de moneda.
- La situación económica y financiera de las compañías involucradas.

Evidentemente, las predicciones deben adaptarse a cada contribuyente específico, al sector en que opera y a las transacciones afectadas al procedimiento. Por otra parte, es esencial tener un cierto grado de elasticidad y flexibilidad, pero sin que ello comprometa el principio del precio libre comparable.

#### **4. APAs unilaterales y bilaterales.**

De acuerdo con las directrices de la OCDE existen dos tipos de APAs:

- Los llamados unilaterales, que afectan solo a una Administración tributaria.
- Los bilaterales o multilaterales que implican a Administraciones tributarias de varios países.

Bajo este punto de vista, la posición de la OCDE, reiterada durante el Foro Conjunto de la Unión Europea, apunta claramente a promover y favorecer el desarrollo de APAs bilaterales y multilaterales, en parte debido a los importantes problemas causados tanto a los contribuyentes como a las Administraciones tributarias por los APAs unilaterales.

Consideremos, por ejemplo, el caso en que una Administración tributaria no esté de acuerdo con las conclusiones de un APA formalizado con otra Administración tributaria

Posiblemente el aspecto mas problemático de las APAs unilaterales es de de hecho su imposibilidad de asegurar un adecuado nivel de certeza en las relaciones impositivas, admitiendo la posibilidad que pueden haber situaciones de doble imposición en una misma operación.

Por el contrario, la mayoría de estos problemas pueden ser parcial o totalmente resueltos con APAs de carácter bilateral o multilateral, los que si bien, no eliminan legal y económicamente la doble imposición, si pueden reducirla considerablemente.

En este sentido, la adopción de APAs bilaterales o multilaterales puede ser un primer paso hacia la cooperación de distintas Administraciones tributarias, permitiendo el desarrollo de técnicas específicas para determinados casos o tipos de compañías. Se ha creado una especie de modelo que garantiza un servicio más eficiente a los contribuyentes, permitiendo encontrar por si mismos el mismo tipo de APA.

A día de hoy, los APAs se han codificado en distintas formas en varios países que los han incorporado a su legislación. Sin embargo no existe, por el momento, un estándar internacional.

## **5. Comparación de las prácticas internacionales con la legislación española. APAs de operaciones entre personas o entidades vinculadas.**

Siguiendo las directrices de la OECD, la legislación española ofrece la posibilidad que los contribuyentes puedan llegar a acuerdos con la Administración tributaria española sobre la valoración de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Estos acuerdos pueden tener ventajas tanto para el contribuyente como para la Administración, dado que los primeros tienen la seguridad jurídica de que la valoración de sus operaciones no será objeto de modificación en una comprobación posterior y, por otra parte la Administración se evita la complejidad de la comprobación del valor de mercado de las operaciones vinculadas.

El procedimiento se inicia mediante una solicitud previa que el contribuyente efectúa a la Administración tributaria acompañando los datos básicos para que pueda ser analizada por la Administración.

Analizada dicha solicitud la Administración tributaria comunicará la viabilidad de alcanzar un acuerdo de valoración en cuyo caso el contribuyente podrá presentar una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

Si las operaciones vinculadas afectaran a varias jurisdicciones, la Administración tributaria española podrá formalizar acuerdos con las Administraciones de los distintos países que intervengan en la operación, a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de dichas operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá 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 apruebe. Asimismo, 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. Ello no impide, que terminado el plazo del acuerdo, se puedan presentarse nuevas propuestas de valoración, cuya tramitación lógicamente debe ser más simple, porque la Administración tributaria ya tiene los antecedentes de la solicitud anterior.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las referidas propuestas podrán entenderse desestimadas por la Administración tributaria una vez transcurrido el plazo de resolución.

El RIS desarrolla el procedimiento a seguir para todo el proceso de solicitud y concesión del acuerdo en los siguientes términos:

### **5.1 Actuaciones previas.**

Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido es el siguiente:

- Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
- Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

### **5.2 Inicio.**

Resuelto el trámite anterior las personas o entidades vinculadas podrán presentar la solicitud de determinación de valor normal de mercado acompañando una propuesta de valoración que deberá fundamentarse en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La solicitud deberá acompañarse de la documentación relativa al "master file" y al "specific file", en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración y se adaptará a las circunstancias del caso.

Los acuerdos previos de valoración podrán referirse, asimismo, al coeficiente de subcapitalización. En este caso en la propuesta deberá aportarse la siguiente documentación:

- Cuentas anuales de la Entidad.
- Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el contribuyente que hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.
- Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad.
- Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento.
- Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.
- Justificación del tratamiento de reciprocidad.

### 5.3 Tramitación.

En los 30 días siguientes a la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro del órgano competente, éste podrá requerir al solicitante para que, en su caso, subsane los errores o complete la documentación. El solicitante dispondrá del plazo de 10 días para aportar la documentación o subsanar los errores. La falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.

La Administración tributaria podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que la propuesta de valoración que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor normal de mercado.
- b. Que se hubieran desestimado propuestas de valoración sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.
- c. Que se considere que no hay un riesgo de doble imposición que puede evitarse mediante la propuesta de valoración.
- d. Cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta que se pretende formular será desestimada.

Transcurrido el plazo señalado de 30 días, sin haber notificado a los contribuyentes la inadmisión de la solicitud, el procedimiento se entenderá iniciado.

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

### 5.4 Terminación y efectos del acuerdo.

La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a. Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.
- b. Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c. Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

- a. Lugar y fecha de su formalización.
- b. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.
- c. Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- d. Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- e. Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las asunciones críticas.
- f. Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.

En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Administración tributaria procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

### **5.5 Recursos.**

La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

### **5.6 Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.**

Conjuntamente con la declaración del Impuestos correspondientes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:

- a. Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b. Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c. Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del método de valoración a que se refiere el acuerdo previo.
- d. Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones tributarias, la documentación que deberá presentar el obligado tributario anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

### **5.7 Modificación del acuerdo previo de valoración.**

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse o bien por la Administración tributaria, o a instancia de los contribuyente.

La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

- a. Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b. Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de quince días, dictará resolución motivada, que podrá:

- a. Aprobar la modificación formulada por los contribuyentes.
- b. Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
- c. Desestimar la modificación formulada por los contribuyentes, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

- a. Aceptar la modificación.
- b. Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
- c. Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

- a. Aprobar la modificación, si los obligados tributarios la han aceptado.
- b. Aprobar la modificación alternativa formulada por los obligados tributarios.
- c. Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.
- d. Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración.

El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos para los casos de concesión inicial del acuerdo, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el acuerdo inicial, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:

- a. La confirmación de los efectos previstos en el acuerdo inicial, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
- b. La extinción de los efectos previstos en el acuerdo inicial, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la desestimación, en los demás casos.

### **5.8 Prórroga del acuerdo previo de valoración.**

Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

La Administración tributaria dispondrá de un plazo de seis meses para examinar la documentación correspondiente, y notificar a los obligados tributarios la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del contribuyente.

Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.



La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.

## **6. Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias.**

El procedimiento para la celebración de acuerdos con otras Administraciones tributarias se registrará por las normas previstas para los APA's unilaterales descritos anteriormente y por las siguientes:

### **6.1 Inicio del procedimiento.**

En el caso de que los contribuyentes soliciten que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria española valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento. La desestimación del inicio del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada.

Cuando la Administración tributaria en el curso de un procedimiento previo de valoración, considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente será requisito previo a la comunicación a la otra Administración.

El contribuyente deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo para los APA's unilaterales.

### **6.2 Tramitación.**

En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligadas a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración.

Los contribuyentes podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de las partes interesadas, cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas.

La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.

### **6.3 Resolución**

En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

### **6.4 Solicitud de otra Administración tributaria.**

Cuando otra Administración tributaria solicite a la Administración tributaria española la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se observarán las reglas previstas citadas anteriormente en cuanto resulten de aplicación.

## CAPITULO 4

### LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN MERCANTIL-CONTABLE

#### 1. Introducción.

La disposición final primera de la Ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable autoriza al Gobierno para desarrollar las disposiciones contenidas en la ley. A tal efecto se ha publicado el Real Decreto 1514/2007 aprobando el Plan general de Contabilidad.

En el nuevo modelo de PGC prevalece el fondo sobre la forma, lo cual condicionará el registro de determinadas operaciones. Ello unido la novedad que representa la introducción del valor razonable, que se utilizará no solo para contabilizar determinadas correcciones valorativas, sino también otras operaciones contables, hace que también en el plano contable la contabilización de las transacciones entre empresas vinculadas cobre una especial relevancia.

En otro orden de cosas, cabe decir que la nueva regulación contable da una especial importancia a la contabilización de las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, de tal forma que mediante la aplicación de la prevalencia del fondo sobre la forma y del valor razonable las transacciones entre empresas vinculadas deberán contabilizarse por su valor razonable (que en términos tributarios sería equiparable a "valor normal de mercado") y la diferencia que existiese, en su caso, debería contabilizarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

#### 1.1 Partes vinculadas.

Como podremos ver el concepto de "vinculación" en el aspecto contable es más amplio que en el aspecto tributario, como lo es, asimismo, la consideración de "grupo de sociedades", pues si bien la legislación contable hace referencia al artículo 42 del Código de Comercio –texto en el que se basa la legislación fiscal- lo amplia, asimismo, a relaciones de control indirecto o bien en el supuesto que las empresas estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o bien se hallen bajo una dirección única.

En la legislación contable una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

- a. Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo.

- b. Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
- c.
- d. El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
- e. Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.
- f. Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.
- g. Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.
- h. Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

A estos efectos, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

- a. El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- b. Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
- c. Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- d. Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

## **1.2 Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a. La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b. Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- a. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
- b. Participación en los procesos de fijación de políticas;
- c. Transacciones de importancia relativa con la participada;
- d. Intercambio de personal directivo; o
- e. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

## **2. Operaciones entre empresas del grupo.**

Las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, 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. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

## **3. Memoria.**

Las empresas vinculadas deberán informar en la memoria de diversos aspectos relativos tanto a informaciones de carácter general como a las transacciones realizadas.

No obstante, una empresa estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengán impuestas por una regulación específica).

### 3.1 Información de carácter general respecto empresas del grupo, multigrupo y asociadas

En la memoria se informará sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.
- Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.
- Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la empresa del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.
- Valor según libros de la participación en capital.
- Dividendos recibidos en el ejercicio.
- Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las empresas multigrupo, asociadas, aquellas en las que, aun poseyendo más del 20% del capital, la empresa no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la sociedad sea socio colectivo.

Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas. Si la empresa ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una empresa como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10%.

e) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo, se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

#### 3.2.1 Información de las operaciones realizadas con partes vinculadas.

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a. Entidad dominante.
- b. Otras empresas del grupo.
- c. Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d. Empresas asociadas.
- e. Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f. Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
- g. Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a. Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
- b. Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
- c. Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
- d. Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la empresa) y garantías otorgadas o recibidas.
- e. Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.
- f. Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

4. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

- a. Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
- b. Prestación y recepción de servicios.
- c. Contratos de arrendamiento financiero.
- d. Transferencias de investigación y desarrollo.
- e. Acuerdos sobre licencias.
- f. Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.
- g. Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.
- h. Dividendos y otros beneficios distribuidos.
- i. Garantías y avales.
- j. Remuneraciones e indemnizaciones.
- k. Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
- l. Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.
- m. Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la empresa y la parte vinculada.

- n. Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.
- o. Acuerdos de gestión de tesorería, y
- p. Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

- 5. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

7. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa..

8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo



### 3.2.2 Información de las operaciones realizadas con partes vinculadas, de aquellas sociedades que puedan formular memoria abreviada.

Las sociedades que cumplan determinados requisitos podrán formular cuentas anuales abreviadas.

En cuanto al balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados, podrán formularse de forma abreviada en aquellas sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

1. La información a incluir en la memoria sobre operaciones con partes vinculadas, en este caso, será la siguiente:

Se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a. Entidad dominante.
- b. Otras empresas del grupo.
- c. Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d. Empresas asociadas.
- e. Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f. Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
- g. Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a. Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
- b. Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
- c. Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

- d. Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.
- e. Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.
- f. Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

6. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

## ANEXO 1

### ESPECIALIDADES APLICABLES A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION

#### 1. Introducción.

Tal como se expresado anteriormente el legislador español ha modulado la exigencia de las obligaciones de información en función de determinados criterios, del tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo dichas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate.

De esta forma se simplifican las obligaciones de documentación en las transacciones realizadas entre empresas de reducida dimensión (PYMES), excepto cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales

#### 2. Concepto de empresa de reducida dimensión.

El artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera empresas de reducida dimensión aquellas que por si solas o a nivel de grupo de sociedades tienen una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros al año.

Como ha quedado expuesto, la idea de "grupo" del citado artículo 108 es más amplia de la regulada en el artículo 42 f del Código de Comercio. Concretamente el repetido artículo 108 dispone que "cuando la entidad (la PYME) forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas".

Es decir, el concepto de grupo de sociedades -a los únicos efectos que las sociedades pertenecientes a un grupo puedan ser consideradas PYMES-, no es solo el concepto de grupo del artículo 42 del Código de Comercio –relación sociedad dominante y dominada/s- sino un círculo más amplio, en el que una persona física o sus familiares hacen de "puente" en lo que, según el repetido artículo 42 del Código de Comercio, serían distintos grupos. Es lo que ha venido en llamarse "grupos horizontales".

### 3. Método para determinar el valor normal de mercado en las sociedades profesionales.

El artículo 16.6 del RIS dispone un método forfatario ("safe harbour" en lenguaje de la OCDE) mediante el cual el contribuyente puede considerar que las retribuciones que percibe de la sociedad a la que presta sus servicios como socio profesional son a valor de mercado. Para ello es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- El método es solo aplicable a socios personas físicas.
- La sociedad profesional debe ser una PYME, en la que más del 75% de sus ingresos procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio "previo" a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales sea positivo.
- La cuantía de las retribuciones a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la sociedad no debe ser inferior al 85% del citado resultado "previo".
- Que la cuantía de dichas retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales se determine en función de la contribución efectuada por cada uno de ellos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que los criterios cuantitativos y cualitativos aplicables consten por escrito.
- Que la cuantía de las citadas retribuciones para cada uno de los socios profesionales no sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas. En ausencia de asalariados, la cuantía de los socios profesionales no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de declarantes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fijado según artículo 11 del RIS en 21.300 euros. Este requisito se exigirá para cada uno de los socios profesionales, no impidiendo, en caso de incumplimiento de alguno de ellos, la aplicación del forfait a los socios restantes que sí lo cumplan.

Es necesario resaltar que el método forfatario se aplica únicamente a las retribuciones de los socios profesionales que prestan sus servicios profesionales a la sociedad, no alcanzando, en consecuencia a cualquier otra operación vinculada que pueda existir entre socio-sociedad distinta de la citada.

### 4. Documentación.

La referida simplificación de las obligaciones de documentación, alcanza no solo a las operaciones que realizan dos o más PYMES pertenecientes al mismo grupo entre si mismas, sino también a las siguientes:

- Las transacciones realizadas entre personas físicas que tributan en el régimen especial de estimación del resultado por signos, índices y módulos y las sociedades en que dichas personas físicas o sus cónyuges ascendientes o descendientes de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, participen en un porcentaje igual o superior al 25%..
- Las transmisiones de negocios, valores o participaciones que no cotizan en bolsa cuando una de las partes sea una PYME.
- Las transmisiones de inmuebles y operaciones sobre intangibles cuando una de las partes sea una PYME.
- Las transacciones realizadas entre una sociedad y personas físicas vinculadas.
- Las retribuciones percibidas por socios profesionales de la sociedad profesional.

Cada una de las situaciones enumeradas tiene distinto nivel de exigencia, según el siguiente detalle:

#### **4.1 Operaciones realizadas entre PYMES**

-Documentación relativa al grupo de sociedades -"master file"-:

No se exige ninguna documentación a las PYMES.

-Documentación relativa al contribuyente -"specific file"-:

**a)** Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

**e)** Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

- Pactos parasociales suscritos con otros socios.

**Específico)**

- Método de valoración utilizado
- Intervalo de valores derivado del mismo.

Todo ello relativo al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado operaciones vinculadas.

#### **4.2 Operaciones realizadas entre una sociedad y socios "vinculados" personas físicas que tributen en el régimen de módulos y que posean un 25% o más de la sociedad.**

-Documentación relativa al contribuyente -"specific file"-:

**a)** Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

**b)**-Análisis de comparabilidad

**c)-Método de valoración elegido.**

- Forma de aplicación
- Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Identificación de los valores comparables que el contribuyente haya podido disponer para valorar sus operaciones.

**e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.**

- Pactos parasociales suscritos con otros socios.

Todo ello relativo al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado operaciones vinculadas.

**4.3 -Transmisiones de negocios, valores o participaciones que no cotizan en bolsa cuando una de las partes sea una PYME.**

-Documentación relativa al contribuyente -"specific file"-:

**a) Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.**

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

**e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones.**

- Pactos parasociales suscritos con otros socios.

**Específico)**

- Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

**4.4 -Transmisiones de inmuebles y operaciones sobre intangibles cuando una de las partes sea una PYME.**

-Documentación relativa al contribuyente -"specific file"-:

**a) Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.**

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

**c)-Método de valoración elegido.**

- Forma de aplicación
- Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Identificación de los valores comparables que el contribuyente haya podido disponer para valorar sus operaciones.

**e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.**

- Pactos parasociales suscritos con otros socios.
- 

**4.5 -Transacciones realizadas entre una sociedad y personas físicas vinculadas**

-Documentación relativa al contribuyente -"specific file"-:

**a) Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.**

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

**e) Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.**

- Pactos parasociales suscritos con otros socios.

**Específico)**

- Método de valoración utilizado
- Intervalo de valores derivado del mismo.

Todo ello relativo al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado operaciones vinculadas.

**4.6 –Retribuciones percibidas por los socios profesionales de una sociedad profesional.**

-Documentación relativa al contribuyente -"specific file"-:

**a) Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.**

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

**Específico)**

- Justificación del cumplimiento de los requisitos del método forfatario.

Todo ello relativo al periodo impositivo en el que el contribuyente haya realizado operaciones vinculadas.

## 5. Infracciones y sanciones.

Si bien las PYMES no tienen ninguna especialidad en cuanto al régimen de infracciones y sanciones, como sea que éstas se basan en el incumplimiento de las obligaciones de documentación, y, como hemos visto, las PYMES tienen unas "obligaciones atenuadas", nos ha parecido útil reproducir el cuadro de sanciones expuesto en la parte general ten solo en lo que afecta a PYMES.

**5.1 Concepto de dato.** Tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas, entidades, o importes a que se refieren las obligaciones de información siguientes:

-Obligaciones de información relativas al "specific file".

a)-Datos generales del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que realice operaciones.

- Nombre y apellidos o razón social
- Domicilio Fiscal
- NIF
- Descripción detallada de las operaciones realizadas
- Naturaleza
- Características
- Importe

Recordemos que la sanción por cada dato será de 1.500 o 3.000 euros, según ha quedado expuesto.

**5.2 Concepto de conjunto de datos.** Tendrá la consideración de conjunto de datos las informaciones a que se refieren las obligaciones de información siguientes:

-Obligaciones de información relativas al "specific file".

b)-Análisis de comparabilidad

c)-Método de valoración elegido.

- Forma de aplicación
- Especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Identificación de los valores comparables que el contribuyente haya podido disponer para valorar sus operaciones.

e)-Demás información relevante que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

-Pactos parasociales suscritos con otros socios.

**Específico).**

- Información específica relativa a operaciones entre PYMES.
- Información específica relativa a la venta de participaciones.
- Información específica relativa a operaciones entre una sociedad y personas físicas.
- Información específica relativa a las retribuciones percibidas por un socio profesional de la sociedad profesional que justifique el cumplimiento de la aplicación del régimen forfatario.



Recordemos que la sanción por cada conjunto de datos será de 15.000 o 30.000 euros, según ha quedado expuesto

## **6. La legislación mercantil-contable en las empresas de reducida dimensión.**

Como ha quedado expuesto el concepto de "empresa de reducida dimensión en el aspecto tributario es distinto que en el aspecto mercantil-contable.

En el aspecto contable, se ha aprobado mediante Real Decreto 1515/2007 un Plan específico para PYMES, que podrá ser aplicado por aquellas empresas que durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las tres circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la legislación contable (ver Capítulo IV punto 1.2), para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Aparte de lo citado anteriormente, hay otras circunstancias que impiden aplicar el PGC PYMES que entendemos no es necesario detallar en este texto.

### **6.1.1 Partes vinculadas**

No hay ninguna diferencia entre el PGC y el PGC PYMES.

### **6.1.2 Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

No hay ninguna diferencia entre el PGC y el PGC PYMES.

### **6.2 Operaciones entre empresas del grupo**

No hay ninguna diferencia entre el PGC y el PGC PYMES.

### **6.3 Memoria.**

Las empresas vinculadas deberán informar en la memoria de diversos aspectos relativos tanto a informaciones de carácter general como a las transacciones realizadas. La información a suministrar es prácticamente la misma que la que hemos señalado para las sociedades que aplicando el PGC General puedan formular Balance abreviado.

La información a suministrar es la siguiente:

### 6.3.1 Información de las operaciones realizadas con partes vinculadas.

#### 1. Información de carácter general respecto las empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.
- Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.
- Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la empresa del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.
- Valor según libros de la participación en capital.
- Dividendos recibidos en el ejercicio.
- Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las empresas multigrupo, asociadas, aquellas en las que, aun poseyendo más del 20% del capital, la empresa no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la sociedad sea socio colectivo.

Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas. Si la empresa ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una empresa como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10%.

e) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

#### 2. Información a incluir en la memoria sobre operaciones con partes vinculadas.

Se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante.
- b) Otras empresas del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
- b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
- c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
- d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.
- e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.