

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIÓN EN OPERACIONES VINCULADAS Y CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

CARIDAD GÓMEZ-MOURELO CASTEDO

Inspectora de Hacienda del Estado

Extracto:

LAS operaciones vinculadas fueron objeto de una importante reforma con la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2006, y cuyo desarrollo reglamentario se produjo casi dos años más tarde mediante el Real Decreto 1793/2008.

Entre las novedades más significativas, destacaba la generalizada obligación de documentar aquellas operaciones vinculadas que nacieran o persistieran a partir del 19 de febrero de 2009, y ello, prácticamente prescindiendo del tamaño, tanto de dichas operaciones, como de los sujetos que intervinieran en ellas.

Esta situación suscitó una profunda «queja» en los contribuyentes más pequeños, que condujo al legislador a «dar marcha atrás» en esa regulación, minorando esa obligación.

Así, en el año 2010, aunque con efectos retroactivos a la fecha en que las obligaciones de documentación eran exigibles, se introdujeron diversos supuestos de exclusión de la misma, por motivos objetivos, subjetivos y cuantitativos.

Esta modificación también ha incidido en otra obligación, que es la consignar ciertos datos en la declaración y que, aun tratándose de una obligación distinta, está planteada como un subconjunto de la primera, por lo que igualmente ha quedado reducida.

Pero el problema es que este nuevo escenario de obligaciones documentales puede producir distorsiones en un régimen sancionador pensado para una situación de generalizada obligación de documentar, que, al no ser ya la existente, aconsejaría hacer cambios en el mismo.

Palabras clave: obligaciones de documentación, obligaciones de declaración, cifra de negocios, valor de mercado, contraprestación, dato, conjunto de datos y aportación incompleta, inexacta o con datos falsos.

DOCUMENTATION AND REPORTING OBLIGATIONS IN TRANSACTION AND CONSEQUENCES OF FAILURE

CARIDAD GÓMEZ-MOURELO CASTEDO

Inspectora de Hacienda del Estado

Abstract:

THE related-party transactions regime was deeply amended by the Law to Prevent Tax Fraud, in force as of 1 December 2006. Such a Law was developed by the Royal Decree 1793/2008 approved two years later.

Among the most striking amendments, it is noteworthy the duty to document those transactions carried out as from 19 February 2009, regardless the amount of the transactions and the size of the companies involved.

The «smallest» taxpayers complain about the new situation and the Government amended the regime, lightening the documentation burden for the small taxpayers.

It therefore brought in 2010, but retroactively to the date in which documentation duties were due, certain documentation exemptions based on objective, subjective and quantitative criteria.

Such amendment triggered modifications on the duty to report certain information on the yearly tax return. Even though the duty to report information of transactions carried out with related parties is an independent duty of that to document those transactions, it may be regarded as linked to first one, being also lightened.

The main problem arising with the abovementioned amendments is that the penalty regime is based on a scenario of general obligation to document transactions carried out with related parties. If the general duty of documentation is not applicable anymore, the penalty regime should also be amended.

Keywords: documentation duties, reporting duties, turnover amount, fair market value, consideration, data, group of data and incomplete, inexact or false data reporting.

Sumario

1. Cuestiones generales sobre operaciones vinculadas.
 - 1.1. Normativa reguladora.
 - 1.2. Aspectos básicos en operaciones vinculadas.
2. Obligaciones de documentación y de declaración en operaciones vinculadas.
 - 2.1. Aclaraciones previas.
 - 2.2. Obligaciones formales: delimitación entre las de documentación y declaración.
 - 2.3. Obligaciones de documentación.
 - 2.4. Obligaciones de declaración.
 - 2.5. Cuadro resumen de las obligaciones de documentación y declaración.
 - 2.6. Supuestos sobre obligaciones de documentación y declaración.
3. Régimen sancionador por incumplimiento de la obligación de documentación.
 - 3.1. Aclaraciones previas.
 - 3.2. Infracciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS.
 - 3.3. Sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS.
 - 3.4. Supuestos sobre régimen sancionador.

1. CUESTIONES GENERALES SOBRE OPERACIONES VINCULADAS

1.1. Normativa reguladora

La regulación de las operaciones vinculadas puede analizarse tanto desde el punto de vista mercantil y contable como fiscal. Y dentro de este último, distinguiendo, a su vez, entre normativa interna e internacional. Sin ánimo de ser exhaustivos en esta cuestión, a continuación vamos a limitarnos a enumerar las disposiciones que regulan las operaciones vinculadas, en general, para analizar más adelante las relativas a las obligaciones de documentación y declaración y consecuencias de su incumplimiento, por ser el objeto del presente trabajo.

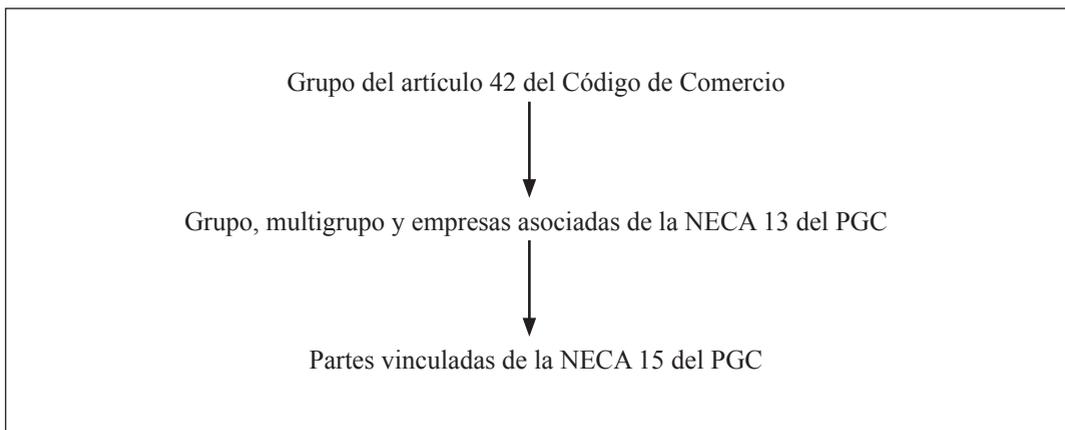
1.1.1. Normativa mercantil y contable

1.1.1.1. Delimitación

Dentro de esta normativa destacan el **Código de Comercio**, según redacción dada al mismo por Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y el **Plan General de Contabilidad (PGC)**, aprobado por Real Decreto 1514/2007, abordándose en estas normas los tres temas siguientes:

- **Primacía del fondo sobre la forma**, que encontramos recogido en el artículo 34.2 del Código de Comercio y en la Exposición de Motivos y apartado 1 del Marco Conceptual del PGC.
- **Valoración de ciertos elementos a valor razonable**, que aparece previsto tanto en el Código de Comercio, en su artículo 38 bis, como en el PGC, que regula su concepto y forma de determinación en el apartado 6 del Marco Conceptual y contempla como uno de los supuestos de aplicación, en la Norma de Registro y Valoración 21, el que tiene lugar entre empresas del grupo.
- **Perímetro al que se extienden las relaciones de «grupo» y «partes vinculadas»**, debiendo aclarar a estos efectos lo siguiente:

- El ámbito de aplicación de estas relaciones difiere del recogido en la normativa fiscal.
- Pero además existen diferencias de delimitación dentro de la propia normativa mercantil y contable, entre sí y dentro de la propia normativa fiscal.
- Decimos que existen diferencias dentro de la propia normativa mercantil y contable porque por ejemplo el simple concepto de «grupo» se utiliza en una acepción más restringida en el artículo 42 del Código de Comercio (grupo vertical) que en el PGC, en su Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 13 (grupo vertical y horizontal). Y, por otra parte, este concepto amplio de grupo del PGC es mucho más pequeño que el de «partes vinculadas» que aparece delimitado en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 15 del PGC. Estas diferencias se pueden resumir de la siguiente forma:



1.1.1.2. Aplicación temporal

La normativa mercantil y contable a que acabamos de referirnos es aplicable a ejercicios económicos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

1.1.2. Normativa fiscal

La normativa fiscal nos obliga a distinguir entre normativa interna y normativa internacional, y, por otra parte, dentro de la normativa interna, entre imposición directa e indirecta.

1.1.2.1. Normativa fiscal interna

- **Impuesto sobre Sociedades (IS):** la normativa básica de las operaciones vinculadas se encuentra recogida en el ámbito de Impuesto sobre Sociedades y, concretamente, en las siguientes normas:

- Artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada al mismo por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en adelante LMPFF), y por Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. Artículo que además ha sido objeto de una pequeña modificación por Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, con efectos para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.
- Artículos 16 a 29 nonies del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada a los mismos por Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y por Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.
- Artículo 62.7 del RIS, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, según redacción dada por Real Decreto 1793/2008.

Al ser esta normativa de Impuesto sobre Sociedades la fundamental en materia de operaciones vinculadas, en tanto que a ella se remiten las disposiciones de los distintos impuestos, incorporamos a continuación un cuadro resumen comparando la regulación legal con la reglamentaria (en cursiva aparecen los artículos que han sido objeto de modificación por RDL 6/2010, a nivel legal, y RD 897/2010, a nivel reglamentario):

TRLIS: artículo 16 (Ley 36/2006 + RDL 6/2010 + RDL 13/2010)	RIS: artículos 16 a 29 nonies (RD 1793/2008 + RD 897/2010)
16.1 Valoración por VNM	
16.2. <i>Documentación</i>	18. <i>Obligación de documentación de OV</i> 19. Obligación de documentación del grupo 20. <i>Obligación de documentación del OT</i>
16.3. Personas o entidades vinculadas	
16.4. Métodos de determinación de VNM	16. Determinación del VNM de las OV: análisis de comparabilidad
16.5. Dedución de gastos en concepto de servicios	
16.6. Dedución de gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes	17. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes
16.7. Acuerdos previos de valoración	22 a 29 nonies
16.8. Ajuste secundario	21 bis. Diferencias entre valor convenido y VNM
16.9. Comprobación del VNM en OV	21. Comprobación del VNM de OV
16.10. <i>Infracciones y sanciones</i>	19.3. <i>Datos y conjunto de datos</i> 20.4. <i>Datos y conjunto de datos</i>

En relación con esta normativa, conviene aclarar que el 8 de febrero de 2011 el Tribunal Supremo (TS) dictó un auto elevando al Tribunal Constitucional la posible inconstitucionalidad del artículo 16 del TRLIS en sus apartados 2 y 10, relativos, respectivamente, a obligaciones de documentación y régimen sancionador.

Dicho auto trae causa en un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 1793/2008, que llevó al TS a considerar necesario el examen de la posible inconstitucionalidad, con carácter previo al examen de legalidad del Real Decreto 1793/2008, que se hará en posterior sentencia, y en relación a otros aspectos.

El motivo de inconstitucionalidad planteado radica en la posible vulneración del principio de reserva de ley en la tipificación de las infracciones del artículo 16.10, al estar basada esa tipificación en el incumplimiento de obligaciones documentales que la ley deja totalmente abiertas a la regulación reglamentaria.

Pero a esta cuestión nos referiremos más adelante, al examinar el régimen sancionador.

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, cuya normativa debe ser completada con la contenida en el Impuesto sobre Sociedades, a la cual se remite. Así, debemos destacar lo siguiente:
 - Artículo 41 de la LIRPF.
 - Artículos 93.6 y 103.2 del RIRPF, en materia de retenciones e ingresos a cuenta.
- **Impuesto sobre Valor Añadido (IVA)**, que se ocupa de las operaciones vinculadas y sus consecuencias en el artículo 79.5, dentro de las reglas especiales para la determinación de la base imponible.

1.1.2.2. Normativa fiscal del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes e internacional

- En el ámbito del **Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR)**, debemos destacar lo siguiente:
 - Artículo 15.2 del TRLIRNR.
 - Artículo 13 del RIRNR.
 - Reglamento de procedimientos amistosos, aprobado por Real Decreto 1794/2008.
- Por lo que se refiere a la **normativa internacional**, cabe destacar lo siguiente:
 - En el ámbito de la OCDE, los artículos 9 y 25 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y las directrices aplicables en materia de precios de transferencia.
 - En el ámbito de la Unión Europea, el Convenio Europeo de Arbitraje y los Códigos de Conducta emanados del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia.

1.2. Aspectos básicos en operaciones vinculadas

La regulación fiscal de las operaciones vinculadas fue objeto, como sabemos, de una **profunda reforma en virtud de la LMPFF** y su normativa de desarrollo, que a continuación resumimos.

1.2.1. Principales novedades

La reforma de operaciones vinculadas entraña importantes novedades, entre las que podemos destacar las siguientes:

- **Se generaliza la obligación de declarar las operaciones vinculadas a valor normal de mercado** y ello con independencia de que la aplicación de ese valor de mercado, en sustitución del pactado, determine una mayor o menor tributación global para la Administración tributaria.
- Se regula de forma explícita el **«ajuste secundario»**, que surgirá en los casos en que el valor pactado difiera del de mercado, entendiéndose que ello es debido a que, junto con la operación principal o primaria, subyace otra operación secundaria que deberá ser objeto de calificación; calificación que incluso aparece tipificada en la norma para algunos supuestos, aunque dejando abierta la posibilidad de otra calificación, si se acreditara una causa distinta (16.8 TRLIS y 21 bis RIS).
- Se regula un nuevo procedimiento para la determinación del valor normal de mercado que podríamos calificar de **«procedimiento unilateral»** (16.9 TRLIS y 21 RIS), puesto que para la fijación de ese valor en relación con un determinado sujeto, ya no es necesario llamar a todos los que han intervenido con él en la operación vinculada. Ahora bien, esos otros sujetos vinculados tendrán la posibilidad de impugnar la liquidación administrativa dictada al obligado tributario al que se realizó la comprobación, en tanto que dicha liquidación incidirá en ellos, puesto que los ajustes que en su caso proceda realizar, tanto primario como secundario, serán bilaterales.
- Se prevén **obligaciones de documentación** con la finalidad de justificar a la Administración tributaria el valor utilizado en las operaciones vinculadas (16.2 TRLIS y 18, 19, 20, 21 ter RIS). No obstante, estas obligaciones han sido objeto de una importante reforma en 2010 que ha supuesto una significativa disminución de las mismas con efectos retroactivos, en los términos que más adelante examinaremos.
- Junto con las **obligaciones de documentación** existirán otras obligaciones de declaración que tienen como finalidad permitir a la Administración que disponga de datos «masivos» sobre aquellas operaciones vinculadas de mayor importancia, a efectos de seleccionar aquellas que deben ser objeto de comprobación.
- El incumplimiento de los distintos tipos de obligaciones que las operaciones vinculadas pueden entrañar, tanto materiales como formales, podrá dar lugar a la comisión de **infracciones específicas** (16.10 TRLIS).

1.2.2. Aplicación temporal de estas novedades

Cada uno de los aspectos a que acabamos de referirnos tiene una específica aplicación temporal, que viene determinada, en unos casos, por la entrada en vigor de la LMPFF (1 de diciembre de 2007) y en otros casos, por la vigencia de su normativa de desarrollo, constituida básicamente por el Real Decreto 1793/2008 (19 de noviembre de 2008 o 19 de febrero de 2009), y así concretamente:

Nueva regulación	Aplicación temporal
Aplicación del VNM: – En todo caso. – Por el propio obligado tributario.	Periodos impositivos: • Iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006. (Regla general: desde 2007)
Regulación explícita del ajuste secundario.	
Procedimiento «unilateral».	Procedimientos inspectores: • Iniciados a partir de 19 de noviembre de 2008. • Respecto de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006.
Obligaciones de documentación y de declaración.	Operaciones realizadas o vigentes a partir de 19 de febrero de 2009.
Infraacciones y sanciones.	Conductas cometidas a partir de 19 de febrero de 2009.

2. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DE DECLARACIÓN EN OPERACIONES VINCULADAS

2.1. Aclaraciones previas

Las operaciones vinculadas están sometidas tanto a obligaciones sustantivas como formales, siendo tales obligaciones las que indicamos a continuación:

2.1.1. Obligaciones sustantivas

- Aplicar valor normal de mercado.
- Practicar retención o ingreso a cuenta sobre la diferencia entre valor pactado y valor de mercado, cuando se den ciertos requisitos.

2.1.2. Obligaciones formales

- Documentación.
- Declaración de ciertos datos.

2.2. Obligaciones formales: delimitación entre las de documentación y declaración

En el presente trabajo, nos limitamos a examinar las obligaciones formales de documentación y declaración, cuyo contenido, finalidad y consecuencias del incumplimiento difieren:

2.2.1. Obligaciones de documentación

En cuanto a las **obligaciones de documentación** podemos señalar lo siguiente:

- Llevan aparejada la necesidad de elaborar, conservar y aportar, en su caso, ciertos dosieres en los que se explique cómo se ha determinado el valor asignado a una operación vinculada, justificando su consideración como valor de mercado.
- La finalidad que se persigue con estas obligaciones es la de facilitar a la Administración la comprobación de si el valor pactado es, a su juicio, valor de mercado.
- Las consecuencias de su incumplimiento aparecen tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS, mediante infracciones y sanciones específicas.

2.2.2. Obligaciones de declaración

Por lo que se refiere a las **obligaciones de declaración**, señalar lo siguiente:

- Suponen incluir en la declaración de Impuesto sobre Sociedades, ciertos datos generales relativos a algunas de las operaciones vinculadas realizadas.
- La finalidad que se persigue con estas obligaciones es la de facilitar a la Administración un conocimiento generalizado de operaciones vinculadas susceptibles de ser seleccionadas a efectos de su comprobación, por su especial riesgo o importancia ligada fundamentalmente a su naturaleza o importe.
- Las consecuencias de su incumplimiento se deben analizar a la luz de la normativa sancionadora general tipificada en la Ley General Tributaria (LGT) para los casos de incumplimientos formales (arts.198 y ss.).

2.3. Obligaciones de documentación

2.3.1. Regulación de las obligaciones de documentación

Las obligaciones de documentación en operaciones vinculadas aparecen reguladas tanto a nivel legal como reglamentario.

La **regulación legal** se recoge en el apartado **2 del artículo 16 del TRLIS**, que aunque inicialmente se limitaba a hacer una remisión al desarrollo reglamentario, posteriormente fue completado por el **Real Decreto Ley 6/2010**, excluyendo de la obligación de documentación a ciertas operaciones vinculadas e indicando en su Disposición Adicional Única que, sin perjuicio de esta modificación, el Gobierno, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del Derecho comparado, tramitaría otra modificación de la normativa reglamentaria de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo, fundamentalmente, a los cuatro factores siguientes:

- Localización de la operación: interna, en lugar de internacional.
- Tamaño de los sujetos que intervienen: pequeñas y medianas empresas.
- Importe de la operación: no muy significativo.
- No intervención de paraísos fiscales.

El compromiso recogido en esa Disposición Adicional consistía en que esa reforma se llevara a cabo en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de ese Real Decreto Ley, y por tanto, en el plazo comprendido entre el 14 de abril de 2010 y el 14 de julio de 2010; compromiso que se cumplió con la publicación del RD 897/2010, al que ahora nos referimos.

Por otra parte, el artículo 16.2 fue objeto de una pequeña modificación introducida por el **Real Decreto Ley 13/2010**, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Dicha reforma consistió en elevar la cifra de negocios de 8.000.000 de euros a 10.000.000 de euros, siendo esta la cifra a que hace referencia el artículo 16.2 del TRLIS como determinante de mayores o menores obligaciones de documentación, en los términos que después veremos. Dicha reforma trae su causa en la paralela elevación del umbral que permite acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión.

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario de la obligación de documentación, fue abordado en primer lugar por el Real Decreto 1793/2008 que dio redacción a los artículos 18, 19 y 20 del RIS, si bien dos de esos artículos, el 18 y el 20, fueron parcialmente modificados por el Real Decreto 897/2010 con la finalidad de reducir las obligaciones de documentación, y ello, con efectos retroactivos, hasta el inicio de las obligaciones de documentación (19 de febrero de 2009), como más adelante señalamos.

Por otra parte, conviene destacar que también existen **obligaciones de documentación para las operaciones con personas o entidades no vinculadas, pero residentes en paraísos fiscales**, en los términos previstos en el artículo 21 ter del RIS.

2.3.2. Aplicación temporal de la obligación de documentación

La exigencia de las obligaciones de documentación quedó demorada por mandato de dos disposiciones normativas (disp. adic. séptima LMPFF y disp. trans. tercera del RD 1793/2008, de desarrollo de la citada ley), siendo exigibles a partir de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de

ese real decreto, que se produjo el 19 de noviembre de 2008 (día siguiente al de su publicación en el BOE)... tres meses que se cumplen el 19 de febrero de 2009.

Por tanto, **la exigibilidad de tales obligaciones se produce a partir del 19 de febrero de 2009**, afectando tanto a las operaciones realizadas a partir de esa fecha como a las que, habiéndose realizado con anterioridad, desplieguen sus efectos después de esa fecha, por tratarse, por ejemplo, de operaciones de tracto sucesivo. Este criterio aparece recogido en la Consulta Vinculante V1567-09 de la Dirección General de Tributos (DGT).

Esta aplicación temporal no ha resultado modificada por el posterior Real Decreto 897/2010, puesto que, aunque se publicó en el BOE de 10 de julio de 2010, la disminución de las obligaciones de documentación que contempla surte eficacia retroactiva a los periodos impositivos finalizados con posterioridad al 19 de febrero de 2009, que, por tanto, son todos aquellos en que son exigibles las obligaciones de documentación, en tanto en cuanto estas obligaciones nacen, precisamente, a partir de esa fecha.

2.3.3. *Forma de materializar la obligación de documentación (arts. 18.1 y 18.2 RIS)*

La obligación de documentación no supone una automática aportación de la misma, salvo requerimiento expreso por la Administración; requerimiento que solo podría efectuarse a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.

Pero esta puesta a disposición de la documentación tipificada en cada caso, previo requerimiento de la Administración, es compatible con la facultad de los órganos de inspección de solicitar la documentación o información adicional que se considere necesaria en el ejercicio de sus funciones.

Finalmente, conviene aclarar que la DGT se ha pronunciado en varias consultas vinculantes, entre ellas la V0312-10, de 19 de febrero de 2010, sobre la forma de materializar esta obligación de documentación, señalando lo siguiente:

«Sin embargo, el RIS no establece exigencias adicionales a estas obligaciones de documentación referentes a que sea necesario archivar tales documentos de manera especial o diferenciada del resto de documentación manejada por las entidades; a que la información haya de conservarse necesariamente en soporte papel o pueda mantenerse en soporte informático con la posibilidad de ser consultado por medios ofimáticos ordinarios; o a que la información pueda mantenerse en la propia intranet de la empresa, con la posibilidad de que sea volcada a medios de almacenamiento o impresa en papel, o se precisa que dicha documentación esté editada e impresa previamente, ante un posible requerimiento de inspección por la Administración. En consecuencia, el obligado tributario deberá organizar su documentación en la forma que mejor estime conveniente, de manera que sea capaz de atender las exigencias que plantea el RIS respecto de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.»

2.3.4. *Exigibilidad de las obligaciones de documentación y su reforma*

La exigibilidad de las obligaciones de documentación fue objeto de reforma en 2010, introduciendo un importante «aligeramiento» de las mismas con efectos retroactivos a 19 de febrero de 2009.

2.3.4.1. Regulación inicial de las obligaciones de documentación

La regulación que inicialmente se llevó a cabo de estas obligaciones de documentación estaba basada en la idea de que prácticamente todas las operaciones vinculadas estarían sometidas a dichas obligaciones, aunque su contenido dependería de las características y tamaño de los sujetos que intervinieran en ellas, así como de su complejidad, volumen y riesgo de fraude.

De hecho, solo excepcionalmente existían tres tipos de operaciones vinculadas que estaban exoneradas de tales obligaciones y que estaban recogidas en una lista cerrada del entonces artículo 18.3 del RIS, actualmente 18.4:

- Operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen fiscal especial de tributación regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.
- Operaciones realizadas con sus miembros por las Agrupaciones de Interés Económico (ATE) y las Uniones Temporales de Empresas (UTE).
- Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

2.3.4.2. Reforma introducida en 2010 con efectos desde 19 de febrero de 2009

La situación arriba descrita de generalizado sometimiento a obligaciones de documentación cambió en virtud de lo establecido en las normas ya mencionadas: Real Decreto Ley 6/2010 (BOE de 13 de abril de 2010 y vigencia desde 14 de abril de 2010) y Real Decreto 897/2010 (BOE de 10 de julio de 2010 y vigencia desde 11 de julio de 2010), que, al establecer nuevos supuestos de exoneración de tales obligaciones, impiden hablar de una generalizada obligación de documentación.

Así concretamente, la situación actual de las obligaciones de documentación se caracteriza por muy diversos supuestos en los que no serán exigibles tales obligaciones, como a continuación veremos.

2.3.5. *Supuestos en que no son exigibles las obligaciones de documentación*

La normativa actualmente vigente contempla tres tipos de supuestos en los que no son exigibles las obligaciones de documentación. Se trata de las tres exclusiones que a continuación indicamos y cuya concurrencia debe ser analizada con el orden que igualmente señalamos:

- La primera exclusión afecta a ciertas operaciones en función de su naturaleza y se otorga con independencia del sujeto que intervenga en las mismas [18.4, letras a), b), c) y d) del RIS].
- La segunda exclusión está ligada al «pequeño (o mediano)» tamaño tanto del sujeto que interviene en la operación vinculada (tamaño que ha sido ampliado para los periodos impo-

sitivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011), como de las operaciones vinculadas en que interviene, conjuntamente consideradas. Por tanto, podríamos resumir esta causa de exclusión diciendo que se otorga a los «sujetos pequeños (o medianos)» y con «pequeñas operaciones vinculadas» (16.2 TRLIS, así como 18.3 RIS).

- La tercera exclusión opera respecto de operaciones no excluidas de documentación por ninguna de las dos causas de exclusión anteriores y solo se otorga respecto de operaciones que no sean calificadas como «específicas», para las cuales se tiene en cuenta, además, su importancia cuantitativa [18.4 e) RIS].

Una vez enumeradas las causas de exclusión, pasamos a examinar cada una de ellas.

2.3.5.1. Primera exclusión –por la naturaleza de las operaciones–: exclusión objetiva

Engloba supuestos en los que no existe especial riesgo en la valoración de la operación vinculada y cuya tipificación aparece recogida en el artículo 18.4 del RIS, letras a), b), c) y d):

- 18.4 a): operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.
- 18.4 b): operaciones realizadas por AIE y UTE con sus miembros o con otras entidades integrantes del grupo de consolidación fiscal que haya optado por ese régimen de tributación.
- 18.4 c): operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- 18.4 d): operaciones realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte del referido sistema institucional de protección de los requisitos establecidos en el artículo 8.3 d) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros.

2.3.5.2. Segunda exclusión –por el tamaño del sujeto vinculado y de las operaciones vinculadas en las que participa–: exclusión subjetiva y cuantitativa

Recoge un supuesto basado, conjuntamente, en el tamaño «pequeño o mediano» de la persona o entidad vinculada y en el tamaño «pequeño» de las operaciones vinculadas que realiza, y está previsto tanto en el artículo 16.2 del TRLIS como en el artículo 18.3 del RIS, exigiendo la concurrencia de los dos siguientes **requisitos**:

- Las personas o entidades que efectúan la operación vinculada deben tener un importe neto de la cifra de negocios, *en el periodo impositivo (de la operación vinculada)* inferior a 8

millones de euros (para periodos impositivos iniciados en 2009 y 2010) o inferior a 10 millones de euros (para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011).

- Siempre que el total de operaciones vinculadas que efectúen en dicho periodo no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.

No obstante, en relación con esta exclusión, es necesario añadir una serie de **aclaramientos**:

- Dicha exclusión solo es aplicable cuando **no se trate de operaciones vinculadas con personas o entidades que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal**, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividad económica.
- Por tanto, podríamos decir que para que opere esta exclusión, realmente han de darse tres requisitos: sujeto «pequeño o mediano», operaciones vinculadas «pequeñas» y que no se efectúen con residentes en paraísos fiscales (salvo europeos con ciertos requisitos).
- Respecto a la cifra de negocios, este artículo 18.3 del RIS alude a la **cifra de negocios habida en el periodo impositivo, en lugar del anterior**, y por tanto, cuando se remite al artículo 108 del TRLIS, solo parece hacerlo a efectos de que la cifra computable sea la cifra agregada, en caso de grupo «mercantil» o «familiar», y a efectos de que se eleve la cifra al año, en caso de periodos inferiores a 12 meses.

Sin embargo, esta referencia a la cifra de negocios del periodo es diferente a la que utiliza la norma cuando nos habla de documentación del grupo en el artículo 19.3 del RIS, en el que, como después veremos, al remitirse al artículo 108 del TRLIS sin ninguna otra matización, se está aludiendo a la cifra de negocios del periodo anterior.

- Por otra parte y siguiendo con la cifra de negocios, cabe señalar que esa expresión **suscita la duda de qué ocurre con personas o entidades que, al no realizar actividad económica, no tienen cifra de negocios**. Ante ello, podrían plantearse dos posibles interpretaciones: considerar que esta exclusión solo es aplicable a quien, realizando actividad económica, tenga una cifra de negocios menor al importe arriba indicado, o considerar que dicha exclusión también es aplicable a quien, no realizando actividad económica, no tenga cifra de negocios y, por lo tanto, esta sea de cero, y con ello, menor al límite indicado en la norma. La primera interpretación podría basarse en el hecho de que la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 6/2010, que es la norma que introdujo esta exclusión, solo se refiere a medidas destinadas a pequeñas y medianas empresas, por lo que estarían al margen de la misma tanto las entidades puramente patrimoniales, sin actividad económica, como las personas físicas que tampoco llevaran a cabo ese tipo de actividades. Sin embargo, la segunda interpretación parece más equitativa y compatible con una interpretación literal de la norma.

Y desde luego esta cuestión no es irrelevante porque la solución que a la misma se dé, será trasladable a la interpretación que debamos efectuar en torno al límite de la sanción fija por incumplimientos documentales, como más adelante expondremos.

- El importe del conjunto de las operaciones vinculadas que igualmente funciona como límite cuantitativo en esta exclusión, y que es de **100.000 euros de valor de mercado**, será, en principio, el correspondiente a todas las operaciones vinculadas que efectúe esa persona o entidad vinculada. Ahora bien, a mi juicio, de ese importe *habrá que excluir, lógicamente, las operaciones sobre las que en ningún caso haya que llevar documentación* de acuerdo con la exclusión objetiva a la que nos hemos referido antes y que aparece recogida en el artículo 18.4 del RIS, letras a), b), c), d) ... a pesar de que la norma no lo indique expresamente.
- En cuanto al importe de **100.000 euros de valor de mercado**, puede suscitarse la duda de la forma en que debe determinarse dicho importe: teniendo en cuenta solo la renta inherente a las operaciones vinculadas o también el importe de la propia operación generadora de la renta. Así por ejemplo, en el caso de préstamos, la cuestión radica en si solo debe tenerse en cuenta el interés del mismo o también el importe nominal del préstamo.

A mi juicio, *lo razonable será tener en cuenta, exclusivamente, el importe de la renta, sin agregar el de la operación o elemento que genera la misma (operación o elemento fuente).*

De hecho, el propio RIS parece decantarse por este criterio en su artículo 18.3 e), al regular la que hemos denominado tercera exclusión de las obligaciones de documentación, que alude a un importe de 250.000 euros, hablando explícitamente de «contraprestación»; terminología que es apropiada cuando se trata de rentas, pero no para referirse a los elementos que las generan.

Finalmente, conviene destacar que este es el criterio por el que se ha decantado la DGT en consultas vinculantes, como por ejemplo en la V0767-11, de 24 de marzo de 2011, que al plantearsele la cuestión de «si a efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación relativas a las operaciones vinculadas previstos en el artículo 16.2 del TRLIS, debe tomarse el importe del principal del préstamo, las cantidades reembolsadas o los intereses»... responde que «a efectos de dicho límite, no deben tomarse en consideración el principal del préstamo recibido, ni las cantidades reembolsadas, sino únicamente el valor de mercado de la contraprestación de la operación vinculada».

2.3.5.3. Tercera exclusión –basada en la naturaleza y tamaño de las operaciones vinculadas–: exclusión objetiva y cuantitativa, simultáneamente

Este supuesto de exclusión solo operará cuando no sea aplicable la segunda exclusión a la que acabamos de referirnos, ya sea porque la cifra de negocios del periodo supera el límite fijado por la norma (8 o 10 millones de euros, según el periodo impositivo) o porque el importe total de las operaciones vinculadas excede de su respectivo límite de 100.000 euros de valor de mercado. Se trata de una exclusión recogida en el artículo 18.4 e) del RIS, que exige llevar a cabo los siguientes pasos:

- **En primer lugar, será necesario clasificar todas las operaciones vinculadas efectuadas por una persona o entidad vinculada en dos grupos a los que podríamos llamar**

«operaciones específicas» y «operaciones no específicas», dependiendo de su naturaleza:

- Las **«operaciones específicas»** son las previstas en el artículo 18.4 e), apartados 1 a 4, y siempre tendrán que documentarse (aunque no siempre tendrán que declararse, como en el epígrafe de obligaciones de declaración veremos):
 1. Operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que residan en la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite motivos económicos válidos.
 2. Operaciones efectuadas por contribuyentes de IRPF, en el desarrollo de una actividad económica a la que resulte aplicable el régimen de estimación objetiva (módulos), con sociedades en las que ellos o sus familiares tengan un porcentaje mayor o igual al 25 por 100.
 3. Operaciones de transmisión de negocios o valores no admitidos a negociación.
 4. Operaciones de transmisión de inmuebles o sobre intangibles, deberán documentarse en todo caso, siempre que el contribuyente no se hubiera podido acoger a la segunda exclusión a la que nos hemos referido más arriba.

Las **«operaciones no específicas»**, serán las restantes, que solo a veces tendrán que documentarse.

- **En segundo lugar y con la finalidad de determinar si las «operaciones no específicas» deben documentarse, o no, estas se distribuirán en subgrupos respecto de cada persona o entidad con la que se hayan realizado y, una vez distribuidas, se sumará la contraprestación total de las incluidas en cada uno de esos subgrupos:**

- Las operaciones incluidas en subgrupos cuya contraprestación total no exceda de 250.000 euros de valor de mercado (sin incluir en esa cifra las operaciones específicas) no tendrán que documentarse (y por tanto tampoco tendrán que declararse, como más adelante analizaremos).
- Las operaciones incluidas en subgrupos cuya contraprestación total exceda de esos 250.000 euros de valor de mercado sí deberán ser objeto de documentación (aunque no siempre serán objeto de declaración, como después veremos).

2.3.6. Contenido de las obligaciones de documentación

Las obligaciones de documentación, cuando sean exigibles, podrán ser de dos tipos:

- Documentación correspondiente al **grupo** al que pertenezca el obligado tributario.
- Documentación correspondiente al propio **obligado tributario**.

2.3.6.1. Obligación de documentación del grupo

A. Cuándo es exigible la documentación del grupo

La documentación del grupo solo será exigible cuando concurren conjuntamente los dos requisitos siguientes, que nos permiten concluir que solo la tendrán que llevar los «grupos grandes»:

- Que el obligado tributario pertenezca a un **grupo**, tal y como este aparece definido en el artículo 18.2 a) del RIS, que entiende como grupo, a efectos de documentación:
 - El establecido en el artículo 16.3 del RIS, que a su vez se remite al concepto de grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio (que para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, se basa en el concepto de control).
 - El constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español, respectivamente.
- Y que el grupo **no cumpla con lo previsto en el artículo 108 del TRLIS, en el sentido de que no pueda ser calificado como «empresa de reducida dimensión»**, es decir, que el grupo sea «grande».

Ahora bien, en relación con este artículo 108, conviene señalar que ha sido modificado con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, en los dos siguientes aspectos:

- Subiendo la cifra de negocios de referencia del periodo anterior de 8 a 10 millones de euros, que como sabemos se computa agregadamente en caso de grupos mercantiles o familiares.
- Extendiendo la aplicación de los incentivos fiscales propios de este régimen a los casos en que, a pesar de haberse superado la cifra de negocios de referencia en el periodo anterior, sin embargo, se cumplan las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión en ese periodo anterior y en los dos anteriores a este. Supuesto en que la extensión de los incentivos abarcará al periodo presente y a los dos inmediatos y sucesivos. (Ejemplo: si en el periodo 4 se excede la cifra de reducida dimensión, pero en los periodos 4, 3 y 2 se cumplieron los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, la consecuencia consistirá en que en los periodos 5, 6 y 7 se podrán seguir aplicando los incentivos de ese régimen).
- Pero esta extensión del régimen de empresas de reducida dimensión suscita algunas dudas en cuanto a su incidencia en el aligeramiento de las obligaciones de documentación que hasta ahora hemos asociado a las empresas de reducida dimensión, tanto en la documentación del grupo como en la documentación del obligado tributario.

- Estas dudas surgen a raíz del tenor literal del artículo 108, que parece limitarse a los incentivos recogidos en el capítulo dedicado a ese régimen.
- Sin embargo, parece que lo más razonable será interpretar que también el nuevo motivo de consideración de empresa de reducida dimensión debe extender sus efectos a la flexibilización de las obligaciones de documentación.

B. En qué consiste la documentación del grupo

La documentación del grupo aparece tipificada en el artículo 19.1 del RIS, que recoge diversas informaciones respecto de las cuales es el apartado 3 de ese mismo artículo el que aclara si las mismas deben calificarse de «datos» o de «conjunto de datos»; calificación que tendrá trascendencia a efectos sancionadores.

Documentación del grupo - 19 RIS (* 1)		
Art.	Contenido	Datos / Conjunto de datos
19.1 a)	<ul style="list-style-type: none"> – Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo. – Cualquier cambio relevante en la misma. 	CD
19.1 b)	Identificación de las distintas entidades del grupo que realicen OV en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT.	D
19.1 c)	Descripción general de las OV (naturaleza, importes y flujos) en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT.	CD
19.1 d)	Descripción general de las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las entidades del grupo en cuanto afecten (d/i) al OT.	CD
19.1 e)	<ul style="list-style-type: none"> – Relación de la titularidad de patentes, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT. – Importe de las contraprestaciones por su utilización. 	D
19.1 f)	Descripción de la política del grupo en precios de transferencia incluyendo método de fijación de precios acorde con principio de libre competencia.	CD
19.1 g)	Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT.	D
19.1 h)	Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos entre entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones del OT.	D
19.1 i)	Memoria del grupo o informe anual equivalente (subsidiariamente).	CD

(* 1) D = dato / CD = conjunto de datos / OV = operaciones vinculadas / (d/i) = directa o indirectamente / OT = obligado tributario.

2.3.6.2. Obligación de documentación del obligado tributario

A. Distintos tipos de documentación del obligado tributario

La documentación del obligado tributario, cuando sea necesario llevarla, variará dependiendo de las características de los sujetos que intervienen en la operación, así como de la naturaleza de la propia operación vinculada.

Así concretamente, cuando concurren dos requisitos que más adelante indicamos, habrá menos exigencias de documentación que cuando tales requisitos no concurren y la documentación que habrá que llevar variará en función del tipo de operación vinculada realizada, mientras que cuando esos dos requisitos no concurren, la documentación exigida será siempre la misma.

Estos dos requisitos a los que nos hemos referido son los siguientes:

- El primero consiste en *que una de las partes que intervenga en la operación sea una persona física o una de las entidades calificables de empresa de reducida dimensión* según el artículo 108 del TRLIS que, como acabamos de señalar, ha sido objeto de modificación con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

En relación con este requisito conviene matizar que basta con que una de las partes de la operación reúna esas condiciones para que se dé por cumplido ese requisito y, por tanto, toda la operación aparezca «impregnada» por esas obligaciones documentales reducidas.

El segundo requisito radica en *que no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales*.

Pues bien, **la incidencia de estos dos requisitos en las obligaciones de documentación del obligado tributario es la siguiente:**

- Cuando se cumplan los dos requisitos, la documentación exigible será **«reducida y variable»** (art. 20.3 RIS).
- Cuando no se cumplan los dos requisitos, la documentación exigible será **«completa y fija»** (art. 20.1 RIS).

Decimos que cuando se cumplan los dos requisitos citados la documentación es «variable» porque dependerá del tipo de operación realizada, y ello en virtud del riesgo que esa operación entrañe. Así, el artículo 20.3 del RIS, en relación con el artículo 18.4 e), distingue estos cinco tipos de operaciones:

- 20.3 a), que se remite al 18.4 e) 2: operaciones de contribuyentes que tributen en estimación objetiva (módulos) con sociedades en las que ellos o sus familiares (cónyuge, ascendientes o descendientes) tengan un porcentaje mayor o igual al 25 por 100 del capital social o fondos propios.
- 20.3 b), que se remite al 18.4.3.º: transmisión de negocios o de valores no admitidos a negociación en mercados regulados en la Directiva 2004/39/CE.
- 20.3 c), que se remite al 18.4.4.º: transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles.
- 20.3 d): prestación de servicios por socios profesionales a su entidad vinculada cumpliendo las condiciones del artículo 16.6 del RIS que permiten considerar que el valor convenido coincide con el de mercado y por tanto es inatacable.
- 20.3 e): resto de operaciones.

B. En qué consiste la documentación del obligado tributario

La documentación del obligado tributario aparece tipificada en el artículo 20 del RIS, apartados 1 y 4, y se puede resumir de la siguiente forma:

B.1. - Documentación «completa y fija» - 20.1 RIS (* 2)		
No interviene PF ni ERD o interviene residente en paraíso fiscal		
Art.	Contenido	Dato / Conjunto de Datos
20.1 a)	– Sujetos que intervienen en la operación. – Descripción detallada de la operación (naturaleza, características e importe).	D .../...
20.1 b)	Análisis de comparabilidad.	CD
20.1 c)	Método de valoración elegido (justificación de su elección, forma de aplicación, valor o intervalo de valores derivados del mismo).	CD
20.1 d)	– Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de personas o entidades vinculadas. – Acuerdos de reparto de costes.	CD
20.1 e)	– Cualquier otra información relevante. – Pactos parasociales suscritos con otros socios.	D

(* 2) D = dato / CD = conjunto de datos / ERD = empresa de reducida dimensión / PF = persona física.

B.2. - Documentación «reducida y variable» - 20.3 RIS (* 3)							
Interviene PF o ERD y no interviene residente en paraíso fiscal							
Art.	Contenido	D / CD	Tipo de operación – 20.3				
			20.3 a) *Módulos	20.3 b) *Transmis. negocios *Transmis. acciones no negociadas	20.3 c) *Transmis. inmuebles *Operac. sobre intangibles	20.3 d) *Servicios profesión. 16.6 RIS	20.3 e) *Restantes operaciones
20.1 a)	Sujetos Operación	D	X	X	X	X	X
20.1 b)	Análisis de comparabilidad	CD	X	-	-	-	-
20.1 c)	Método de valoración	CD	X	-	X	-	-
20.1 d)	Criterios de reparto de gastos Acuerdos de reparto de costes	CD	-	-	-	-	-
20.1 e)	Otra información relevante Pactos parasociales	CD	X	X	X	-	X
20.3 b)	Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a descuentos de flujos, expectativas y demás valores	CD	-	X	-	-	-
20.3 d)	Justificación del cumplimiento de los requisitos del artículo 16.6 RIS	CD	-	-	-	X	-
20.3 e)	Método de valoración e intervalo de valores derivados del mismo	CD	-	-	-	-	X

(* 3) D = dato / CD = conjunto de datos / ERD = empresa de reducida dimensión / PF = persona física.

Los distintos tipos de operaciones a que alude el artículo 20.3 del RIS, con remisión a su vez al artículo 18.4 e), son estas cinco:

- 20.3 a): operaciones de contribuyentes que tributen en estimación objetiva (módulos) con sociedades en las que ellos o sus familiares (cónyuge, ascendientes o descendientes) tengan un porcentaje mayor o igual al 25 por 100 del capital social o fondos propios.
- 20.3 b): transmisión de negocios o valores no admitidos a negociación.
- 20.3 c): transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles.

- 20.3 d): prestación de servicios por socios profesionales a su entidad vinculada cumpliendo las condiciones del artículo 16.6 del RIS que permiten considerar que el valor convenido coincide con el de mercado y por tanto es inatacable.
- 20.3 e): resto de operaciones.

2.4. Obligaciones de declaración

2.4.1. Regulación de la obligación de declaración

La obligación de declarar las operaciones vinculadas aparece prevista en el artículo 18.5 del RIS (inicialmente 18.4), que se limita a señalar que «el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por orden del ministro de Economía y Hacienda».

La declaración que prevé la obligación de consignar ciertos datos sobre operaciones vinculadas es la del IS y, concretamente, por los siguientes periodos:

- 2008: aunque teniendo en cuenta que las obligaciones de documentación y declaración solo son exigibles a partir de 19 de febrero de 2009, la obligación de consignar los datos a los que estamos haciendo referencia en esta declaración solo sería factible en caso de periodo impositivo partido que finalizara con posterioridad a dicha fecha.
- 2009: cuyo modelo de declaración se aprobó por orden ministerial publicada en el BOE de 24 de mayo de 2010 y, por tanto, antes de la reforma de las obligaciones de documentación (y por tanto también de las de declaración) introducida por el Real Decreto 897/2010, cuya aplicación se retrotrajo a la declaración de ese año.
- 2010: cuyo modelo de declaración se aprobó recientemente por orden ministerial publicada en el BOE de 17 de mayo de 2011.

2.4.2. Aplicación temporal de la obligación de declaración

La obligación de declarar ciertos datos por el IS, al igual que la obligación de documentar las operaciones vinculadas, solo es exigible para operaciones realizadas o vigentes a partir de 19 de febrero de 2009.

2.4.3. Forma de materializar la obligación de declaración

La obligación de consignar ciertos datos sobre operaciones vinculadas, cuando sea procedente, deberá cumplirse al presentar la declaración del IS del periodo al que correspondan dichas operaciones.

2.4.4. Exigibilidad de las obligaciones de declaración y su reforma

Las obligaciones de declaración en operaciones vinculadas se han planteado como un **subconjunto** dentro de las obligaciones de documentación.

Así resulta del tenor literal de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración de Impuesto sobre Sociedades 2010 (Orden EHA/1246/2011, de 9 de mayo, publicada en el BOE de 17 de mayo de 2011), cuando en su parte expositiva señala lo siguiente:

«... nunca va a existir la obligación de informar de operaciones vinculadas, cuando se trate de operaciones respecto de las cuales no existe obligación de documentación.»

Este planteamiento supone, evidentemente, que el aligeramiento de las obligaciones de documentación se traduce, además, en una disminución de las obligaciones de declaración.

2.4.5. Supuestos en que no son exigibles las obligaciones de declaración

Las obligaciones de declaración no son exigibles en dos tipos de supuestos:

- En primer lugar, y como consecuencia de esa calificación de subconjunto respecto de las obligaciones de documentación a la que nos hemos referido, cuando opere cualquiera de las causas de exclusión de las mismas, que a continuación recordamos:
 - Primera exclusión prevista en el artículo 18.4, letras a), b), c) y d) del RIS.
 - Segunda exclusión recogida en los artículos 16.2 del TRLIS y 18.3 del RIS, en términos idénticos.
 - Tercera exclusión regulada en el artículo 18.4, letra e) del RIS.
- En segundo lugar, y a pesar de que exista obligación de documentación, cuando el importe de las operaciones vinculadas no supere 100.000 euros, desagregadas de la siguiente forma:
 - Por persona o entidad vinculada.
 - Del mismo tipo de operación.
 - Con el mismo método de valoración (dentro de los tipificados en el art. 16.4 TRLIS).

En relación con este segundo motivo de exoneración de las obligaciones de declaración, debemos aclarar que «el tipo de operación» al que se alude ha de reconducirse a los tipificados en las instrucciones de cumplimentación de los modelos de declaración de IS 2008, 2009 y 2010 que recogen un listado de 13 tipos de operaciones (12 tipos específicos y un tipo residual), en los términos que indicamos al analizar el contenido de estas obligaciones de declaración.

2.4.6. Contenido de las obligaciones de declaración

2.4.6.1. Datos a incluir

Las obligaciones de declaración de operaciones vinculadas engloban datos sobre la persona o entidad vinculada y sobre la operación, y así concretamente:

- En cuanto a las **personas o entidades vinculadas** con las que se efectúa la operación, se dará la siguiente información:
 - NIF.
 - Indicación de si es persona física o jurídica.
 - Apellidos y nombre o razón social.
 - Tipo de vinculación, dentro de los previstos en el artículo 16.3 del TRLIS.
 - Código de provincia o país.
- En cuanto a las **operaciones vinculadas**, se facilitarán los siguientes datos:
 - Tipo de operación, dentro del catálogo de operaciones al que antes nos hemos referido y que son las 13 siguientes:
 1. Adquisición/transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales...).
 2. Adquisición/transmisión/cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, *know-how*, etc.).
 3. Adquisición/transmisión de activos financieros representativos de fondos propios (excluidas operaciones tipo 4).
 4. Operaciones financieras de fondos propios: ampliaciones/reducciones de capital, aportaciones de socios para cancelación de pérdidas, etc. (excluidos dividendos).
 5. Adquisición/transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones tipo 6).
 6. Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses).
 7. Servicios entre personas o entidades vinculadas (art. 16.5 LIS) (incluidos rendimientos, actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.).
 8. Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (art 16.6 LIS).
 9. Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones (plusvalías o minusvalías).

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

- Indicación de si se trata de ingreso o «pago».

En relación con esta terminología, mi opinión es que debería haberse utilizado la palabra «gasto» en lugar de «pago», y ello por dos razones:

- En primer lugar, porque como el propio modelo de declaración señala, «en las operaciones que supongan gastos o ingresos contables debe atenderse al criterio de devengo contable de dichas operaciones, con independencia de la corriente monetaria de cobro o pago».
 - Pero es que, además, la terminología utilizada (que por otra parte es la misma que la del modelo 347), supone mezclar expresiones heterogéneas, en la medida en que contraponen ingresos, que suponen criterio de devengo, con pagos, que suponen criterio de caja.
- Método de valoración dentro de los enumerados en el artículo 16.4 de la LIS.
 - Importe de la operación, que deberá calcularse teniendo en cuenta los mismos criterios que para las obligaciones de documentación.

2.4.6.2. Criterios de imputación temporal

- En las operaciones que suponen gasto o ingreso contable, se incluirán las operaciones atendiendo al criterio de devengo contable (con independencia de pago o cobro).
- En las operaciones que no suponen gasto o ingreso contable, se atenderá a la fecha de realización de la operación.
- En las operaciones que se extienden a lo largo de varios ejercicios, solo debe declararse en el ejercicio en el que se realiza la operación.
- En las prestaciones de servicios continuadas en el tiempo, debe estarse al valor de la operación en cada ejercicio.

2.4.6.3. Otras cuestiones a tener en cuenta

- Las operaciones de ingreso y «pago» se deben declarar separadamente, sin compensación entre ellas.
- Los importes de 100.000 euros y 250.000 euros no incluyen el IVA.

2.5. Cuadro resumen de las obligaciones de documentación y declaración

Teniendo en cuenta las distintas causas de exclusión de la obligación de documentación, así como las normas que rigen la obligación de declaración de datos en la declaración del IS, pasamos a recoger un cuadro resumen que engloba las obligaciones formales de documentación y declaración, recordando que la obligación de declaración siempre será menor o igual que la obligación de documentación.

Resumen de obligaciones formales (*)	Documentación	Declaración
A. OV EXCLUIDAS DE DOCUMENTACIÓN EN TODO CASO		
Primera exclusión 18.4 a), b), c), d) RIS		
Operaciones entre entidades de un mismo grupo que opte por consolidación fiscal	NO	NO
Operaciones realizadas por AIE o UTE con sus miembros o con otras entidades del mismo grupo fiscal, que haya optado por ese régimen		
Operaciones realizadas en el ámbito de OPV/OPA de valores		
Operaciones realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España		
B. RESTANTES OPERACIONES VINCULADAS		
1. OV REALIZADAS POR PERSONAS O ENTIDADES CUYA CN DEL PERIODO SEA < 8 M / 10 M €, SIEMPRE QUE EL TOTAL DE OV DE ESE PERIODO SEA < / = 100.000 euros DE VM [<i>incluyendo</i> operaciones específicas del artículo 18.4 e)]		
Segunda Exclusión 18.3 RIS		
Operaciones con PF (excepto UE + motivos económicos válidos + AE)	SÍ	NO
Restantes operaciones vinculadas	NO	NO
2. OV EN LAS QUE SE INCUMPLA ALGUNO DE LOS DOS REQUISITOS DE CN O IMPORTE TOTAL, RESULTANDO CN > 8 / 10 M euros O IMPORTE TOTAL DE OV > 100.000 euros DE VM [<i>incluyendo</i> operaciones específicas del artículo 18.4 e) RIS]		
2.1. «OPERACIONES ESPECÍFICAS» DEL ARTÍCULO 18.4 e) 1, 2, 3, 4 RIS		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe < / = 100.000 euros de VM	SÍ	NO
		.../...

Resumen de obligaciones formales (*)	Documentación	Declaración
.../...		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe > 100.000 euros de VM	SÍ	SÍ
2.2.- «OPERACIONES NO ESPECÍFICAS»		
2.2.1.- OV con la misma persona o entidad, cuya contraprestación sea < / = 250.000 euros de VM [excluyendo operaciones específicas del artículo 18.4 e) RIS]		
Tercera Exclusión 18.4 e) RIS		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe < / = 100.000 euros de VM	NO	NO
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe > 100.000 euros de VM		
2.2.2.- OV con la misma persona o entidad, cuya contraprestación sea > 250.000 € de VM [excluyendo operaciones específicas del artículo 18.4 e)]		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe < / = 100.000 euros de VM	SÍ	NO
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe > 100.000 euros de VM	SÍ	SÍ

(*) OV = operaciones vinculadas / AIE = Agrupaciones de Interés Económico / UTE = Uniones Temporales de Empresas / OPV = oferta pública de venta / OPA = oferta pública de adquisición / CN = cifra de negocios / VM = valor de mercado / PF = paraísos fiscales / UE = Unión Europea / AE = actividad económica.

2.6. Supuestos sobre obligaciones de documentación y declaración

SUPUESTO 1:

Primera exclusión de la obligación de documentación: exclusión por la naturaleza de las operaciones (18.4 RIS)

Datos:

Una sociedad que tributa por el IS en régimen de consolidación fiscal efectúa la venta de un inmueble a otra sociedad del grupo por 3.000.000 de euros.

Solución:

Obligación de documentación: la operación indicada en el apartado anterior no está sometida a obligación de documentación, al concurrir uno de los supuestos previstos en

.../...

.../...

el artículo 18.4 del RIS, y concretamente en la letra a): operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título de la ley del impuesto.

Obligación de declaración: al no existir obligación de documentación, tampoco existirá obligación de declaración.

SUPUESTO 2:

Segunda exclusión de la obligación de documentación: exclusión por el «pequeño tamaño» del contribuyente y de sus operaciones vinculadas (16.2 TRLIS y 18.3 RIS)

Datos:

Una sociedad con una cifra de negocios en el periodo de 7.000.000 de euros ha efectuado en dicho periodo las dos operaciones vinculadas siguientes:

- Cesión de inmueble a residente en las Bahamas por 40.000 euros de valor de mercado.
- Préstamo a residente en Valencia, cuyos intereses ascienden a 55.000 euros de valor de mercado.

Solución:

Obligación de documentación:

- No opera la primera causa de exclusión objetiva del artículo 18.4, al no concurrir ninguno de los supuestos tipificados en las letras a), b), c) y d).
- Sí opera la segunda causa de exclusión prevista en el artículo 18.3 del RIS, aunque solo parcialmente, porque al tratarse de una «sociedad pequeña» (cifra de negocios del propio periodo impositivo < 8.000.000 de euros o 10.000.000 de euros, según el periodo de que se trate) y con «pequeñas operaciones vinculadas» (cuyo importe conjunto es de 95.000 euros de valor de mercado, y por tanto < 100.000 euros) estará exonerada de la obligación de documentación respecto de todas las operaciones vinculadas que efectúe en ese periodo, salvo con residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, que tendrán que documentarse en todo caso. Por tanto:
 - La operación de **préstamo no tendrá que documentarse**.
 - La operación de **cesión de inmueble** a residente en paraíso fiscal **sí tendrá que documentarse**.

.../...

.../...

Obligación de declaración:

- La operación de **préstamo**, al no tener que documentarse, *no tendrá que declararse*.
- La operación de **cesión de inmueble**, a pesar de tener que documentarse por haberse realizado con un residente en paraíso fiscal, *no tendrá que declararse*, puesto que a esos efectos debe tenerse en cuenta que, tal y como se indica en el propio modelo de declaración del IS, «no habrá obligación de declaración cuando el importe de las operaciones por persona o entidad vinculada del mismo tipo y con el mismo método de valoración no supere 100.000 euros... Pues bien, si el importe conjunto de todas las operaciones vinculadas no excede de 100.000 euros, es imposible que una sola de ellas, la realizada con el paraíso fiscal, exceda de 100.000 euros. De hecho, su importe asciende a 40.000 euros.

SUPUESTO 3:

Tercera exclusión de la obligación de documentación: exclusión por la naturaleza y cuantía de las operaciones [18.4 e) RIS]

Datos:

Una persona física ejerciente de una actividad económica por la que tributa en estimación objetiva ha tenido una cifra de negocios en el periodo de 200.000 euros y ha efectuado tres operaciones vinculadas con una misma sociedad «A», en la que dicha persona física y su cónyuge ostentan una participación del 25 por 100 cada uno. Las operaciones vinculadas efectuadas han sido las siguientes:

- Venta de mercancías por 70.000 euros.
- Préstamo cuyos intereses ascienden a 100.000 euros.
- Cesión de local por 120.000 euros.

Solución:

Obligación de documentación:

- No opera la primera causa de exclusión, por no tratarse de ninguna de las operaciones previstas en el artículo 18.4, letras a), b), c) y d).
- Tampoco opera la segunda causa de exclusión, por no tratarse de un «contribuyente pequeño» y con «pequeñas operaciones vinculadas», puesto que a pesar de que su cifra de negocios sí es «pequeña» (menor a 8.000.000 o 10.000.000 de euros, según periodo

.../...

.../...

impositivo), el importe conjunto de sus operaciones no puede calificarse de «pequeño», al exceder de 100.000 euros ($70.000 + 100.000 + 120.000 = 290.000 \text{ €}$)

- Por tanto, el examen de la obligación de documentación exige desagregar sus operaciones vinculadas en los dos grupos siguientes:
 - «**Operaciones específicas**», que son las previstas en el artículo 18.4.3, apartados 1, 2, 3 y 4 y que deberán documentarse en todo caso. Esto es lo que ocurre con la operación desarrollada en el ámbito de la actividad económica, como «modulero», que **deberá documentarse** a pesar de que su importe sea solo de 70.000 euros.
 - «**Operaciones no específicas**», que son las restantes y que tendrán que agruparse por cada persona o entidad vinculada con la que se hayan efectuado y analizar si la contraprestación global con cada una de esas personas o entidades vinculadas excede, o no, de 250.000 euros de valor de mercado, sin incluir a estos efectos las «operaciones específicas» a las que nos hemos referido más arriba. En este caso, las «operaciones no específicas» solo se han efectuado con una sociedad, ascendiendo su importe global a 220.000 euros ($100.000 + 120.000$), y por tanto, menor a 250.000, por lo que no tendrán que documentarse.

Obligación de declaración: las personas físicas no están sometidas a la obligación de declaración de datos sobre operaciones vinculadas, al no haberse recogido expresamente esta obligación de declaración en el modelo de autoliquidación de IRPF, sino solo en el de IS.

No obstante, aunque se tratara de una sociedad, tampoco existiría obligación de declarar estas operaciones, por las siguientes razones:

- La operación específica, porque aunque deba documentarse, no tendría que declararse por ser de importe menor a 100.000 euros.
- Las operaciones no específicas, porque al no tener que documentarse, no tienen que declararse.

EJEMPLO 4:

Análisis global

Datos:

Una sociedad cuya cifra de negocios ha ascendido a 6.000.000 de euros ha efectuado las siguientes operaciones vinculadas:

.../...

.../...

- Con una sociedad «A»:
 - Transmisión de un inmueble por 500.000 euros.
 - Préstamo cuyos intereses ascienden a 200.000 euros.
 - Cesión de local por 120.000 euros.
- Con otra sociedad «B»:
 - Transmisión de acciones no admitidas a negociación por 90.000 euros.
 - Préstamo cuyos intereses ascienden a 210.000 euros.
 - Aval cuya contraprestación de mercado es de 50.000 euros.

Solución:

Tipo de operación	Importe	Documentación	Declaración
Operaciones específicas			
Transmisión de inmueble	500.000	Sí	Sí
Transmisión de acciones no negociadas	90.000	Sí	No
Operaciones no específicas			
Con la sociedad «A»			
Préstamo	200.000	Sí	Sí
Cesión de local	120.000	Sí	Sí
Importe total	320.000		
Con la sociedad «B»			
Préstamo	210.000	Sí	Sí
Aval	50.000	Sí	No
Total	260.000		

SUPUESTO 5:**Documentación del obligado tributario «reducida y variable»: préstamo****Datos:**

La sociedad «S», con una cifra de negocios del periodo de 4.000.000 de euros recibe un préstamo de una persona física que ostenta una participación en ella del 10 por 100.

El préstamo se pacta a interés de mercado, ascendiendo dicho interés a 270.000 euros.

.../...

.../...

Solución:

La sociedad «S» (al igual que el socio persona física) está sometido a obligación de documentación por la operación vinculada en la que ha intervenido, puesto que no puede acogerse a ninguna de las tres exclusiones de la obligación de documentación que recoge la normativa vigente, en la medida en que:

- No se trata de ninguna de las operaciones previstas en el artículo 18.4, letras a), b), c) y d) del RIS, excluidas de documentación por su naturaleza.
- El importe total de las operaciones vinculadas excede de 100.000 euros y, por tanto, esa sociedad no puede acogerse al artículo 18.3 del RIS, a pesar de tener una cifra de negocios menor a la exigida (8.000.000 o 10.000.000 euros, según el periodo impositivo de que se trate).
- Aun siendo el préstamo una «operación no específica» por no ser ninguna de las previstas en el artículo 18.4 e), apartados 1 a 4, su documentación es necesaria por tener una contraprestación de 270.000 euros, lo que implica la realización de operaciones vinculadas con una misma persona o entidad por un importe superior a 250.000 euros de valor de mercado.

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que no existe grupo.

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria.

El obligado tributario sí está sometido a obligación de documentación, pero al intervenir en esa operación vinculada una persona física y no tratarse de operaciones realizadas con paraísos fiscales, la documentación que deberá aportar esa sociedad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.3 del RIS, será una documentación «reducida y variable», en lugar de la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija».

Concretamente, la documentación que se exigirá para este tipo de operación (préstamo) será la prevista en el artículo 20.3 e) del RIS, por tratarse de una operación distinta de las descritas en las cuatro letras precedentes. Y este artículo 20.3 e) se remite a la documentación prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS: identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación y la descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- 20.1 e) del RIS: «cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios».
- 20.3 e) del RIS: identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

SUPUESTO 6:**Documentación del grupo y documentación del obligado tributario «completa y fija»****Datos:**

La sociedad «M» transmite un inmueble a otra sociedad de su grupo mercantil por un importe de 500.000 euros, coincidente con el valor normal de mercado.

La cifra de negocios de esas dos entidades en el periodo impositivo anterior ascendió a 6.000.000 de euros y 5.000.000 de euros, respectivamente.

Solución:

Ambas sociedades están sometidas a obligación de documentación por haber efectuado operaciones vinculadas por importe global mayor a 100.000 euros y tratarse de una «operación específica» de las previstas en el artículo 18.4 e), 1 a 4, del RIS.

Documentación del grupo: sí será necesaria porque existe «grupo grande».

- «Grupo» en el sentido de grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio.
- «Grande» porque su cifra de negocios del periodo anterior (cifra agregada de las entidades del grupo) excedió de 10.000.000 de euros (u 8.000.000 de euros en caso de que el periodo impositivo de la operación vinculada se hubiese iniciado antes de 1 de enero de 2011) y por tanto dicho grupo «no cumple con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del impuesto», tal y como se señala literalmente el artículo 19.3 del RIS. Es decir, no cumple los requisitos para ser considerado empresa de reducida dimensión (situación que le habría exonerado de la obligación de documentación del grupo). Recordemos que, a efectos de la documentación del grupo, la cifra de negocios que se computa en el grupo es la del periodo anterior.

Esa documentación será la siguiente:

- 19.1 a) del RIS: descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo y cualquier cambio relevante en la misma.
- 19.1 b) del RIS: identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- 19.1 c) del RIS: descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre entidades del grupo.
- 19.1 d) del RIS: descripción general de las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo.

.../...

.../...

- 19.1 f) del RIS: descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia.
- 19.1 i) del RIS: memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

Suponemos que no procede exigir la documentación del artículo 19.1, letras e), g) y h) del RIS en tanto en cuanto no se den en ese grupo los elementos, operaciones y situaciones a que esas letras se refieren.

Documentación del obligado tributario: también es necesaria.

Esta documentación será la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija», en lugar de la del artículo 20.3 del RIS, que permite una documentación «reducida y variable».

Ello es así porque en la operación no intervienen personas físicas, ni empresas de reducida dimensión. Y no intervienen empresas de reducida dimensión, a pesar de que la cifra de negocios individualizada de cada una de esas sociedades sea menor a 10.000.000 euros (8.000.000 € con la normativa anterior a la reforma introducida por RDL 13/2010, de 3 de diciembre), porque, de acuerdo con el artículo 108 del TRLIS que es el que define, precisamente, empresa de reducida dimensión, cuando una entidad pertenezca a un grupo mercantil, su cifra de negocios debe agregarse con la del resto de entidades del grupo. Por tanto, en este caso, si sumamos las cifras de ambas sociedades, llegamos a un importe de 11.000.000 de euros, que excede del límite previsto en la norma para ser empresa de reducida dimensión.

Esa documentación será la prevista en los siguientes apartados:

- 20.1 a) del RIS: identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación y la descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- 20.1 b) del RIS: análisis de comparabilidad.
- 20.1 c) del RIS: explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo razones de su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado del mismo.
- 20.1 e) del RIS: «cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios».

Entendemos que no procede exigir la documentación del artículo 20.1 d) del RIS en tanto en cuanto no existan contratos de prestación de servicios intragrupo, ni acuerdos de reparto de costes.

SUPUESTO 7:**Documentación del obligado tributario «reducida y variable»: transmisión de inmueble****Datos:**

La sociedad «M» transmite un inmueble a otra sociedad de su grupo mercantil por un importe de 500.000 euros, coincidente con el valor normal de mercado.

La cifra de negocios de esas dos entidades en el periodo impositivo anterior ascendió a 3.000.000 de euros y 2.000.000 de euros, respectivamente.

Solución:

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que existe grupo mercantil, pero es «pequeño». Es decir, no sobrepasa la cifra de negocios de las empresas de reducida dimensión

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria.

Sí hay obligación de documentación del obligado tributario, pero al intervenir en esa operación vinculada sociedades calificables de empresa de reducida dimensión y no tratarse de operaciones realizadas con paraísos fiscales, la documentación que deberá aportar a la inspección la sociedad «M», de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.3 del RIS, será una documentación «reducida y variable», en lugar de la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija».

Concretamente, la documentación que se exigirá para este tipo de operación (transmisión de inmueble) será la prevista en el artículo 20.3 c) del RIS, que se remite a la prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS: identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación y la descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- 20.1 c) del RIS: explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo razones de su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado del mismo.
- 20.1 e) del RIS: «cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios».

3. RÉGIMEN SANCIONADOR POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN

3.1. Aclaraciones previas

Como sabemos, **las infracciones tributarias aparecen tipificadas tanto en la LGT como en las leyes reguladoras de los distintos tributos:**

- La **LGT** se ocupa de los incumplimientos más básicos que, pudiendo afectar a cualquier tributo, engloban tanto conductas generadoras de perjuicio económico (como ocurre con las conductas de dejar de ingresar, obtener devoluciones indebidas, acreditar improcedentemente cantidades a compensar o deducir en la base o en la cuota...) como otras conductas que, sin entrañar dicho perjuicio, dificultan la gestión de los tributos al tratarse de incumplimientos formales (como es el caso de las conductas de presentar incorrecta o fuera de plazo declaraciones sin importe a ingresar, ofrecer resistencia a la actuación de la Administración tributaria...).
- Por su parte, **las leyes reguladoras de los distintos tributos** (LIRPF, LIS, LIRNR, LIVA, LIIEE...) se reservan la tipificación de ciertas conductas que afectan exclusivamente a ese tributo. Y es en este ámbito en el que se encuadra el artículo 16.10 del TRLIS, que se ocupa de las infracciones y sanciones específicas que pueden surgir en el ámbito de las operaciones vinculadas y que a continuación pasamos a analizar.

El incumplimiento de las obligaciones formales a que acabamos de referirnos llevará aparejada la posibilidad de incurrir en distintos tipos de infracciones y sanciones, cuya regulación aparece recogida en estas normas:

Incumplimiento	Régimen sancionador
Obligación de documentación	16.10 TRLIS
Obligación de declarar ciertos datos	LGT (incumplimientos formales)

En este trabajo vamos a centrarnos exclusivamente en el régimen sancionador específico de las operaciones vinculadas tipificado en el artículo 16.10 del TRLIS.

3.2. Infracciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS

3.2.1. Regulación

Las infracciones específicas de operaciones vinculadas aparecen tipificadas en los dos primeros párrafos del artículo 16.10.

- **En el primer párrafo se alude a una conducta que, en principio, parece de carácter formal** y cuyo grado de incumplimiento puede ser diverso, en la medida en que puede consistir en:
 - No aportar la documentación que en cada caso sea pertinente llevar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.2 del TRLIS y su normativa de desarrollo (18, 19, 20 y 21 ter RIS), o
 - Aportarla de forma «incorrecta», porque se trate de documentación incompleta, inexacta o con datos falsos.
- **En el segundo párrafo se alude a una conducta de carácter sustantivo** consistente en que el valor normal de mercado resultante de la documentación no sea el declarado en el IS, IRPF o IRNR.

3.2.2. Aclaraciones adicionales sobre estas conductas

3.2.2.1. En cuanto a la conducta que se describe en el primer párrafo

1.º Lo primero que hay que aclarar es **en qué consiste realmente este incumplimiento**:

- Por lo que se refiere a **no aportar la documentación**, está claro el significado.
- Pero con relación a la **aportación de una documentación incompleta, inexacta o con datos falsos**, se trata de expresiones que no aparecen definidas en la norma, por lo que podemos señalar lo siguiente:

Ante todo, hubiera sido conveniente que el legislador concretara más esos conceptos. De hecho, esta cuestión se plantea en el auto del TS de 8 de febrero de 2011, en los siguientes términos: «La cuestión básica radica en que la ley no ha fijado criterio alguno a efectos de determinar las infracciones o para delimitar cuándo es incompleta o inexacta la documentación requerida...», y más adelante añade: «Por tanto, si bien el apartado 10 describe cuáles son las conductas susceptibles de infracción tributaria, el problema es que no es posible deducir, por no existir unos criterios delimitadores en la ley, cuándo se ha aportado, por ejemplo, una documentación incompleta o inexacta...».

En cualquier caso, en la medida en que no estén especificados los conceptos de datos incompletos o inexactos, estos deberán interpretarse de acuerdo con su significado técnico, jurídico o usual, según proceda.

Y, por supuesto, teniendo en cuenta que entre una aportación incompleta y una aportación con datos falsos puede existir gran diferencia, *será necesario evaluar en cada caso el grado de culpabilidad que concurre, para no conculcar el principio de proporcionalidad*.

2.º Una segunda cuestión a analizar es **si se trata exclusivamente de un incumplimiento formal o puede tener mayor incidencia**, y en ese sentido:

- A veces, quedará limitada a un incumplimiento formal, que no requiere ajuste valorativo.
- Pero en otras ocasiones, el incumplimiento formal irá acompañado de la declaración de un valor distinto al de mercado, que precisará un ajuste valorativo.

3.2.2.2. En cuanto a la conducta que se recoge en el segundo párrafo

1.º **Desde mi punto de vista, es necesario que se den dos circunstancias para su comisión;** circunstancias que no aparecen expresamente exigidas por la norma, sino que se obtienen por deducción:

- Que se trate de una situación distinta de las descritas en la conducta anterior, en el sentido de que se aporte la documentación solicitada y además se aporte de forma correcta (completa, exacta y verdadera). A esta interpretación llegamos porque, de lo contrario, sus efectos ya quedarían subsumidos en la primera conducta analizada.
- Que el valor declarado sea distinto del normal de mercado. Esta conclusión se deriva de la propia literalidad de la norma, que al hablarnos del valor derivado de la documentación como un valor normal de mercado y señalarnos que el declarado discrepa de aquel, implica que ese valor declarado difiere del propio valor normal de mercado.

2.º **La finalidad que se persigue con la tipificación de esta conducta** es la de evitar que con un simple cumplimiento de las obligaciones formales se pueda eliminar la sanción, en casos en los que esa *correcta documentación* no vaya acompañada de una *correcta declaración* a la que se incorpore el valor derivado de la documentación.

3.º Por último y en conexión con lo anterior, podemos preguntarnos **cuándo pueden darse en la práctica tales circunstancias.**

Como ejemplo de esa conducta podemos pensar en el contribuyente que aporta una documentación correcta, pero sin haber trasladado a su autoliquidación el valor normal de mercado derivado de la misma, ya sea porque inicialmente lo planificó hacer así o porque, tras haber incumplido inicialmente tanto las obligaciones formales, como las sustantivas asociadas a las operaciones vinculadas, al ser citado para un procedimiento de inspección, decidiera subsanar el incumplimiento documental confeccionando una correcta documentación de la que resultara el valor de mercado para poder aportarla a requerimiento de la inspección, pero sin posibilidad ya de subsanar el incorrecto valor incorporado en su autoliquidación al haber sido ya requerido para la comprobación.

3.2.3. *Procedencia, o no, de corrección valorativa ante esas conductas*

La conducta que aparece recogida en el primer párrafo podrá suponer, o no, ajuste valorativo, por lo que a su vez se desdobra en otras dos conductas:

- Incumplimiento documental pero no valorativo.
- Incumplimiento documental y valorativo.

La que aparece descrita en el segundo párrafo en todo caso implicará ajuste valorativo, pero no supone incumplimiento documental.

Gráficamente podemos representar estas situaciones de la siguiente forma:

Descripción de la conducta	Ajuste valorativo
16.10 primer párrafo – No aportar la documentación – Aportarla de forma «incorrecta» <ul style="list-style-type: none"> • Incompleta • Inexacta • Con datos falsos 	No
	Sí
16.10 segundo párrafo El valor normal de mercado derivado de la documentación difiere del valor declarado	Sí

3.2.4. Tipificación de tres infracciones distintas

Como consecuencia de todo lo anterior, a mi juicio cabe concluir que, si bien una primera lectura del artículo 16.10 nos podría llevar a pensar que las infracciones en él tipificadas son dos, reguladas respectivamente en los dos primeros párrafos de ese apartado del precepto, cuando lo examinamos con mayor profundidad, nos damos cuenta de que realmente se trata de tres infracciones distintas a las que corresponderán igualmente sanciones distintas:

Infracciones tipificadas en el artículo 16.10 TRLIS
1. Incumplimiento documental sin ajuste valorativo.
2. Incumplimiento documental con ajuste valorativo.
3. Declaración de un valor distinto al normal de mercado derivado de la documentación, sin incumplimiento documental.

3.3. Sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS

3.3.1. Regulación y enumeración

Las sanciones previstas en el artículo 16.10 del TRLIS no guardan una simetría con las infracciones previamente tipificadas, sino que se vinculan más bien al hecho de que exista, o no, ajuste valorativo. Así, concretamente se establece que:

- **Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas** por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas a IS, IRPF o IRNR, 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 que establece el RIS para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.
 - Pero esta multa de cuantía fija, que inicialmente no tenía ningún límite, ha sido objeto de modificación por el Real Decreto Ley 6/2010, estableciendo un límite máximo de carácter porcentual que solo podrá aplicarse a determinados obligados tributarios.
- **Cuando proceda efectuar correcciones valorativas** por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas a IS, IRPF o IRNR, la sanción consistirá en:
 - Multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación.
 - Con un mínimo del doble de la sanción que correspondería en el caso anterior.

Por tanto, las sanciones procedentes serán las siguientes:

Sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS	
No procede ajuste valorativo	1.º Multa pecuniaria fija, con o sin límite
Sí procede ajuste valorativo	2.º Multa pecuniaria porcentual, con el mínimo del doble de la multa pecuniaria fija

Ahora bien, con relación a la multa pecuniaria porcentual hay que hacer una matización.

Aunque el artículo 16.10 en su apartado 2.º (para casos en los que hay corrección valorativa) señala que la multa del 15 por 100 tendrá un **mínimo** del doble de la multa pecuniaria fija que correspondería por aplicación del apartado 1.º (para supuestos de incumplimiento documental sin corrección valorativa), teniendo en cuenta que esa corrección valorativa puede ser con, o sin, incumplimiento documental, considero que el mínimo calculado sobre la multa fija:

- Sí operará en la práctica cuando haya habido incumplimiento documental.
- Pero no cuando no lo haya habido, porque en ese caso el mínimo será matemáticamente de cero.

3.3.2. Relación entre las infracciones y sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS

Una vez analizadas separadamente las infracciones y sanciones que el artículo 16.10 prevé, **indico a continuación la conexión entre ambas, asumiendo que, desde mi punto de vista, real-**

mente podemos encontrarlos ante tres conductas infractoras distintas, tal y como señalamos anteriormente:

Infracciones	Sanciones
1. Incumplimiento documental sin ajuste valorativo	Multa pecuniaria fija, con o sin límite máximo
2. Incumplimiento documental con ajuste valorativo	Multa pecuniaria porcentual con mínimo del doble de la multa fija que procedería
3. Declaración de un valor distinto al que se deriva de la documentación (que es el valor de mercado)	Multa pecuniaria porcentual (sin que opere el mínimo del doble de la multa fija)

3.3.3. Cuantificación de estas sanciones

A continuación, vamos a centrarnos en la forma de cuantificar las sanciones dependiendo de que estas sean fijas o porcentuales, así como en las posibles reducciones que pueden aplicarse sobre las mismas.

3.3.3.1. Multa pecuniaria fija

1.º **Ámbito de aplicación.**

Como sabemos, las multas pecuniarias fijas se asocian tradicionalmente a infracciones por incumplimientos formales. Y en el caso de las operaciones vinculadas, también se da esa situación, ya que procede imponer este tipo de sanción cuando el incumplimiento consiste en no aportar datos o en aportarlos de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

2.º **Cuantía de la multa fija.**

La cuantía de la multa fija será, en principio, de:

- 1.500 euros por dato.
- 15.000 euros por conjunto de datos.

Pero sobre este importe inicial, en algunos casos, operará un límite máximo, que será de la menor de las siguientes cuantías:

- 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones a que se refiere el artículo 16.10.1 del TRLIS.
- 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.

3.º Aclaraciones sobre el límite a la sanción fija.

El límite citado ha sido introducido por el Real Decreto Ley 6/2010, que a pesar de haber entrado en vigor el 14 de abril de 2010, obviamente tiene eficacia retroactiva, al tener efectos favorables para el eventual infractor.

Ahora bien, ese límite solo es aplicable a las personas o entidades que, teniendo un importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo (presente, no en el anterior) inferior a 8 millones de euros (si se tratara de un periodo impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2011) o a 10 millones de euros (si el periodo impositivo se hubiera iniciado a partir de 1 de enero de 2011), sin embargo no resultaran exoneradas totalmente de documentación de acuerdo con el artículo 16.2 del TRLIS, por haber realizado operaciones vinculadas en ese periodo por un importe conjunto superior a 100.000 euros de valor de mercado.

Pero esta redacción nos plantea la misma duda que ya comentamos al hablar de la exoneración de documentación prevista en el artículo 16.2 del TRIS y, así concretamente, *la pregunta radica en si el límite máximo es aplicable, o no, a las personas o entidades que, por no realizar actividades económicas, no tienen estrictamente cifra de negocios.*

Mi opinión personal es que con la redacción actual de la norma cabrá interpretar que ese límite se aplicará, no solo a quienes ejerzan actividad económica, sino también a quienes no ejerciéndola, tengan una cifra de negocios de cero. Lo que en el caso de estos últimos, se traducirá en una sanción de cero.

Y a pesar de que ese resultado final puede parecer injusto por dejar impune la falta de documentación de una importante operación vinculada, por el mero hecho de haberse efectuado por alguien que no ejerce actividad económica, también la interpretación contraria podría llevarnos a un resultado falto de equidad. Así ocurriría, por ejemplo, si la situación que se diera fuera la de proteger con un límite más pequeño a una empresa con cifra de negocios de 7.000.000 de euros, que a una persona física que, por no ejercer actividad económica, no tuviera derecho a ningún límite máximo sobre la sanción fija...

A mi juicio, hubiera sido conveniente diferenciar el límite máximo aplicable a las sanciones fijas correspondientes a operaciones vinculadas realizadas en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso parece lógico poner un límite referido a la cifra de negocios, frente al límite máximo aplicable a operaciones vinculadas realizadas al margen de tales actividades económicas, para las que ese tipo de límite no tiene ningún sentido, intervenga en la operación vinculada quien intervenga, sin perjuicio de que parezca razonable poner algún otro tipo de límite, basado, por ejemplo, en el propio importe de la operación vinculada.

4.º Aclaraciones sobre «dato y conjunto de datos».

a) La delimitación entre dato y conjunto de datos se recoge en los siguientes preceptos:

- 19.3 del RIS por lo que se refiere a la documentación del grupo.
- 20.4 del RIS por lo que se refiere a la documentación del obligado tributario.

De dichos preceptos se puede sacar esta conclusión:

- «**El conjunto de datos**» ofrece una información de carácter global o general (descripción general de la estructura del grupo, descripción general de las funciones y riesgos asumidos, memoria del grupo, análisis de comparabilidad...), por lo que la sanción a imponer será fácil de cuantificar, al corresponder 15.000 euros a cada uno de esos datos de carácter general.
- «**El dato**» contiene una información más casuística y pormenorizada (distintas entidades que intervienen, distintas patentes, nombres comerciales y otros intangibles, distintos contratos de prestación de servicios...), por lo que la sanción será más laboriosa de cuantificar al corresponder, en su caso, 1.500 euros a cada uno de los elementos que integran esa información.

b) Los datos y conjunto de datos sobre los que se impone sanción son los siguientes:

- Omitidos, inexactos o falsos.
- Referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establecen reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

c) Forma de calcular el numero de datos y conjuntos de datos a sancionar:

c.1) En caso de *conjunto de datos*, los 15.000 euros se exigirán una vez por cada una de las letras así calificadas, respecto de las que se aprecie omisión, inexactitud o falsedad.

c.2) En caso de *datos*, los 1.500 euros se calcularán de la siguiente forma, a tenor de la literalidad de la norma:

- Cuando se trate de documentación del grupo, tendrá la consideración de dato, según el artículo 19.3 del RIS:
 - La información relativa a cada una de las *personas, entidades o importes* que realizan la operación vinculada o que son titulares de las patentes, marcas y demás activos intangibles, en el caso de los datos consignados en el artículo 19.1, letras b) y e).
 - Cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos que puedan concurrir, en el caso de los datos consignados en el artículo 19.1, letras g) y h).
- Cuando se trate de documentación del obligado tributario, tendrá la consideración de dato, según el artículo 20.4 del RIS:
 - La información relativa a cada una de las *personas o entidades* con las que se realiza la operación vinculada, en el caso de los datos consignados en el artículo 20.1, letra a).

Conviene llamar la atención en este momento sobre la distinta forma de delimitar los datos sobre los que imponer sanción de 1.500 euros (de acuerdo con la literalidad del precepto), dependiendo de que estemos en documentación del grupo o del obligado tributario, ya que en esta última, por ejemplo, no se incluye como dato el importe de la operación vinculada, mientras que en la documentación del grupo, sí. Esta diferencia nos puede llevar a concluir que su omisión en la documentación del grupo será objeto de sanción, mientras que en la del obligado tributario, no.

5.º Opinión sobre la sanción fija.

El hecho de que en la sanción fija se haya introducido un límite porcentual ligado a la cifra de negocios del obligado tributario y al importe de las operaciones vinculadas es algo positivo, puesto que favorece el cumplimiento del principio de proporcionalidad.

Ahora bien, como señalamos al hablar de ese límite, a esos efectos hubiera sido conveniente discriminar entre incumplimientos de documentación relativos a operaciones vinculadas surgidas en el ámbito de una actividad económica, frente a los relativos a operaciones independientes de la misma.

3.3.3.2. Multa pecuniaria porcentual

1.º Ámbito de aplicación.

La sanción pecuniaria porcentual se asocia a incumplimientos pecuniarios y, efectivamente, en el caso de operaciones vinculadas también es así, procediendo en caso de ajuste valorativo.

2.º Importe de la sanción porcentual.

- **Porcentaje y base de sanción.**

La sanción porcentual asciende al 15 por 100 del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación.

- **Límite mínimo a la sanción porcentual.**

El artículo 16.10, en su apartado 2.º, relativo a la sanción aplicable cuando proceda efectuar corrección valorativa, señala que esta sanción será como mínimo del doble de la que correspondería aplicar de acuerdo con el apartado 1.º, que, como sabemos, se ocupa de la sanción aplicable cuando no proceda efectuar corrección valorativa. Es decir, la sanción porcentual del 15 por 100 sobre la corrección valorativa será como mínimo del doble de la sanción fija que correspondería sancionando cada dato por 1.500 euros o cada conjunto de datos por 15.000 euros.

Pero teniendo en cuenta que la sanción fija es para casos en que exista incumplimiento documental y, sin embargo, el ajuste valorativo no siempre va asociado a incumplimiento documental, debemos concluir, bajo mi punto de vista, y tal y como ya explicamos con anterioridad, que en la práctica no todas las sanciones porcentuales tendrán un importe mínimo, y así:

Sanción porcentual		
Infracción	Sanción	
<ul style="list-style-type: none"> • Con corrección valorativa • Con incumplimiento documental 	Sanción porcentual (15% de la corrección)	Con mínimo (doble de la sanción fija)
<ul style="list-style-type: none"> • Con corrección valorativa • Sin incumplimiento documental 		Sin mínimo

3.º Crítica a la sanción porcentual con el mínimo del doble de la sanción fija.

El hecho de que en los casos de incumplimiento documental con corrección valorativa que se consideren constitutivos de infracción proceda imponer la sanción porcentual con el mínimo del doble de la sanción fija, sin ninguna otra matización, puede provocar importantes inequidades de uno y otro signo.

Así, concretamente:

- Un pequeño ajuste merecedor de una también pequeña sanción porcentual puede «disparar» el importe de la sanción final, cuando el incumplimiento documental sea importante, puesto que en estos casos, la aplicación del mínimo cifrado en el doble de la sanción fija puede suponer una cantidad desproporcionada frente a la que se exigiría si solo hubiera existido el incumplimiento documental, sin ese pequeño incumplimiento en la fijación del valor declarado.

No obstante, en los casos en que sea aplicable el límite a la sanción fija introducido por el Real Decreto Ley 6/2010, el problema puede quedar mitigado.

- Paralelamente, y de forma contraria, un gran ajuste valorativo determinante de una importante sanción porcentual puede provocar que el adicional incumplimiento documental quede sin sancionar, como consecuencia de que la citada sanción porcentual supere al doble de la sanción fija.

Sin embargo, teniendo en cuenta que lo que habrá ocurrido en estos casos es que se habrán dado dos hechos distintos (incumplimiento documental y utilización de un valor distinto al de mercado), constitutivos de dos infracciones distintas y que, por tanto, estaremos ante la figura del *concurso real de infracciones*, quizá la solución más sencilla y justa habría sido la prevista en el artículo 73 del Código Penal para supuestos como el descrito y que consistiría en imponer al obligado tributario todas las sanciones correspondientes a las distintas infracciones cometidas, pero no más, ni menos:

«Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efecto de las mismas.»

Esta solución sería, a mi juicio, más acorde con el principio de proporcionalidad.

Pues bien, una vez detectado «el problema», llega el momento de ver las posibles soluciones y, en ese sentido, podemos señalar lo siguiente:

- Cuando la situación detectada fuera la de un posible exceso de sanción, la única alternativa viable consistiría en ser plenamente cuidadosos en el examen de la culpabilidad de las dos conductas concurrentes, y muy especialmente en la consistente en utilizar un valor distinto al de mercado, de tal manera que si se entendiera que sí existe negligencia en el incumplimiento documental, pero no en la valoración distinta a la de mercado, lógicamente no deberíamos situarnos en la segunda de las infracciones descritas (incumplimiento documental sin ajuste valorativo), sino más bien en la primera (mero incumplimiento documental). Situación esta que supondría imponer solo la sanción fija.

Por tanto, podemos concluir que para poder imponer la sanción porcentual con el mínimo del doble de la fija, será imprescindible que apreciemos culpabilidad en las dos conductas concurrentes.

- Sin embargo, cuando la situación puesta de manifiesto fuera la de una «insuficiente sanción» porque la cuantía de la misma correspondiera solo a la de la multa porcentual, el sometimiento al principio de tipicidad y legalidad no permitiría, lógicamente, imponer sanciones más altas, por muy justas que parecieran.

3.4. Supuestos sobre régimen sancionador

SUPUESTO 1:

No aportación de documentación, sin corrección valorativa

Datos:

La sociedad limitada «S», cuya cifra de negocios del periodo X ascendió a 12.000.000 de euros, ha transmitido unas acciones no admitidas a negociación a su socio mayoritario el 1-1-X por 2.000.000 de euros.

Dicha sociedad es objeto de un procedimiento de inspección por el periodo X, en el que se le requiere la documentación de esa operación vinculada.

La entidad manifiesta no tener ningún tipo de documentación, por lo que no aporta nada a esos efectos.

La Administración tributaria considera que el valor de transmisión es correcto.

Solución:

Al tratarse de una entidad que tiene una cifra de negocios superior a 10 millones de euros (y también a 8, si se tratara de periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2011) y ser la operación vinculada una de las que hemos calificado como «operación específica», dicha operación está sometida a documentación en todo caso.

.../...

.../...

La conducta descrita es constitutiva de la primera de las infracciones previstas en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación.

Sin embargo, no procederá efectuar ajuste valorativo, lo que influirá en la sanción.

SUPUESTO 2:

Aportación de documentación con datos falsos, sin corrección valorativa

Datos:

Los mismos que en el caso anterior, pero suponiendo que al requerirse a la entidad la documentación de la operación vinculada en un procedimiento de inspección, esta es objeto de aportación, pero en la misma constan unas condiciones distintas a las realmente pactadas.

No obstante, la Administración tributaria considera, al igual que en el supuesto anterior, que el valor de transmisión es correcto.

Solución:

Al concurrir las mismas características que en el supuesto anterior en la entidad y en la operación vinculada, sí es necesario llevar documentación.

La conducta descrita es constitutiva de la primera de las infracciones previstas en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en aportar la documentación con datos falsos.

Sin embargo, no procederá efectuar ajuste valorativo... lo que influirá en la sanción.

SUPUESTO 3:

Aportación de documentación incompleta, con corrección valorativa

Datos:

La sociedad limitada «J» ha deducido gastos en concepto de servicios de ingeniería recibidos de otra entidad de su grupo mercantil en el periodo X.

.../...

.../...

La cifra de negocios de ese grupo mercantil, tanto en el periodo X como en el anterior, ha sido mayor de 10.000.000 de euros.

La contraprestación pactada por tales servicios asciende a 400.000 euros.

La sociedad «J» es objeto posteriormente de un procedimiento de inspección del periodo X, en el que se le requiere que acredite la utilidad obtenida con tales servicios y que aporte la documentación correspondiente a dicha operación vinculada.

La entidad acredita a la inspección que dichos servicios le han producido una utilidad y aporta la documentación, si bien en dicha documentación falta el análisis de comparabilidad que debería haber efectuado.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación aportada y los demás datos obrantes en su poder, llega a la conclusión de que los servicios y el correspondiente gasto están sobrevalorados en 90.000 euros.

Solución:

La operación está sometida a obligación de documentación, al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de la misma, puesto que interviniendo entidades con cifra de negocios superior a 10 millones de euros (o superior a 8 millones de euros para periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2011), ya sabemos que no podría aplicarse la segunda exclusión recogida en los artículos 16.2 2.º párrafo del TRLIS y 16.3 del RIS, con independencia de que el total de operaciones vinculadas fueran de importe $> 0 < 100.000$ euros de valor de mercado. Pero, finalmente, tampoco podría aplicarse la tercera exclusión de las obligaciones de documentación, puesto que a pesar de tratarse de una «operación no específica», su contraprestación es mayor a 250.000 euros de valor de mercado.

La conducta descrita es constitutiva de la segunda de las infracciones previstas en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en aportar una documentación incompleta, siendo necesaria, además, una corrección valorativa.

SUPUESTO 4:

Ajuste valorativo por diferencia entre valor declarado y valor de mercado derivado de la documentación

Datos:

Los mismos que en el supuesto anterior, pero suponiendo que al examinar la Administración tributaria la documentación aportada, llega a la conclusión de que dicha documentación es correcta, pero que el valor normal de mercado de los servicios recibidos,

.../...

.../...

derivado de la propia documentación, no coincide con el importe declarado y deducido por la sociedad «J» (400.000 €), sino que asciende a 255.000 euros.

Solución:

Al igual que en el caso anterior, sí existe obligación de documentación.

La conducta descrita es constitutiva de la tercera de las infracciones previstas en el artículo 16.10, segundo párrafo, consistente en declarar en el impuesto correspondiente (en este caso, IS) un valor distinto al que se deduce de la documentación, que es completa y exacta.

Como consecuencia de ello, procede un ajuste valorativo.

EJEMPLO 5:

Incumplimiento de la obligación de documentación del obligado tributario «reducida y variable»: préstamo (supuesto analizado en las obligaciones de documentación y declaración con el número 5 y que a continuación resumimos)

Datos:

La sociedad «S», con una cifra de negocios del periodo de 4.000.000 de euros, recibe un préstamo de una persona física que ostenta una participación en ella del 10 por 100.

El préstamo se pacta a interés de mercado, ascendiendo dicho interés a 270.000 euros.

La sociedad es objeto de inspección y manifiesta no tener documentación por la operación vinculada.

Solución:

La sociedad «S» (al igual que el socio persona física) está sometido a obligación de documentación por la operación vinculada en la que ha intervenido, puesto que no puede acogerse a ninguna de las tres exclusiones de la obligación de documentación que recoge la normativa vigente.

La infracción cometida es la prevista en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación.

A esta infracción le corresponde una multa fija de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos, por lo que lo primero que debemos hacer es determinar qué docu-

.../...

.../...

mentación debía llevar la sociedad para poder concluir qué documentación dejó de aportar estando obligada a ello.

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que no existe grupo.

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria, estando prevista en los siguientes apartados:

- 20.1 a) del RIS.
- 20.1 e) del RIS.
- 20.3 e) del RIS.

Sanción por la documentación del obligado tributario 33.000 euros

- 2 conjuntos de datos X 15.000 euros 30.000 euros
 - 20.1 e) del RIS.
 - 20.3 e) del RIS.
- 2 datos X 1.500 euros 3.000 euros
 - 20.1 a) del RIS: tiene la consideración de dato, según el artículo 20.4 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere esa letra.

EJEMPLO 6:

Incumplimiento de la obligación de documentación del grupo y del obligado tributario «completa y fija» (supuesto analizado en las obligaciones de documentación y declaración con el número 6 y que a continuación resumimos)

Datos:

La sociedad «M» transmite un inmueble a otra sociedad de su grupo mercantil por un importe de 500.000 euros, coincidente con el valor normal de mercado.

La cifra de negocios de esas dos entidades en el periodo impositivo anterior ascendió a 6.000.000 de euros y 5.000.000 de euros, respectivamente.

La sociedad «M» es objeto de un procedimiento de inspección en el que manifiesta no tener documentación por la operación vinculada.

.../...

.../...

Solución:

Ambas sociedades están sometidas a obligación de documentación por haber efectuado operaciones vinculadas por importe global mayor a 100.000 euros y tratarse de una «operación específica» de las previstas en el artículo 18.4 e), 1 a 4, del RIS.

La infracción cometida es la prevista en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación a la que está obligado.

A esta infracción le corresponde una multa fija de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos, por lo que lo primero que debemos hacer es determinar qué documentación debía llevar la sociedad «M», para poder concluir qué documentación dejó de aportar estando obligada a ello.

Documentación del grupo: sí será necesaria porque existe «grupo grande».

Esa documentación será la siguiente:

- 19.1 a) del RIS.
- 19.1 b) del RIS.
- 19.1 c) del RIS.
- 19.1 d) del RIS.
- 19.1 f) del RIS.
- 19.1 i) del RIS.

Suponemos que no procede exigir la documentación del artículo 19.1, letras e), g) y h) del RIS en tanto en cuanto no se den en ese grupo los elementos, operaciones y situaciones a que esas letras se refieren.

Documentación del obligado tributario: también es necesaria.

Esta documentación será la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija», en lugar de la del artículo 20.3 del RIS, que permite una documentación «reducida y variable», remitiéndose a la prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS.
- 20.1 b) del RIS.
- 20.1 c) del RIS.
- 20.1 e) del RIS.

Entendemos que no procede exigir la documentación del artículo 20.1 d) del RIS en tanto en cuanto no existan contratos de prestación de servicios intragrupo, ni acuerdos de reparto de costes.

.../...

.../...

Sanción por la documentación del grupo	78.000 euros
• 5 conjuntos de datos X 15.000 euros	75.000 euros
– 19.1 a) del RIS.	
– 19.1 c) del RIS.	
– 19.1 d) del RIS.	
– 19.1 f) del RIS.	
– 19.1 i) del RIS.	
• 2 datos X 1.500 euros	3.000 euros
– 19.1 b) del RIS: tiene la consideración de dato, de acuerdo con lo indicado en el artículo 19.3 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades mencionados en esa letra.	
Sanción por la documentación del obligado tributario	48.000 euros
• 3 conjuntos de datos X 15.000 euros	45.000 euros
– 20.1 b) del RIS.	
– 20.1 c) del RIS.	
– 20.1 e) del RIS.	
• 2 datos X 1.500 euros	3.000 euros
– 20.1 a) del RIS: tiene la consideración de dato, de acuerdo con el artículo 20.4 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades mencionados en esa letra.	

EJEMPLO 7:

Incumplimiento de la obligación de documentación: transmisión de inmueble (supuesto analizado en las obligaciones de documentación y declaración con el número 3 y que a continuación resumimos)

Datos:

Igual que los del supuesto anterior, pero suponiendo que la cifra de negocios del periodo anterior de las entidades que participaron en la operación vinculada ascendió a 3.000.000 de euros y 2.000.000 de euros, respectivamente.

.../...

.../...

Solución:

La infracción cometida es la prevista en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación.

A esta infracción le corresponde una multa fija de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos, por lo que lo primero que debemos hacer es determinar qué documentación debía llevar la sociedad para poder concluir qué documentación dejó de aportar estando obligada a ello.

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que existe grupo mercantil, pero es «pequeño». Es decir, no sobrepasa la cifra de negocios de las empresas de reducida dimensión.

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria.

Concretamente la documentación que se exigirá para este tipo de operación (transmisión de inmueble) será la prevista en el artículo 20.3 c) del RIS, que se remite a la prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS.
- 20.1 c) del RIS.
- 20.1 e) del RIS.

Sanción por la documentación del obligado tributario	33.000 euros
• 2 conjuntos de datos X 15.000 euros	30.000 euros
– 20.1 c) RIS	
– 20.1 e) RIS	
• 2 datos X 1.500 euros	3.000 euros
– 20.1 a) del RIS: tiene la consideración de dato, según el artículo 20.4 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere esa letra.	

