

LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS

TEODORO CORDÓN EZQUERRO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

CON este trabajo se trata de poner de manifiesto las obligaciones de documentación a las que se encuentran sometidas las operaciones vinculadas de acuerdo con el Real Decreto 1793/2008, que en sus artículos 18, 19 y 20 desarrolla el contenido y características de su elaboración. También se analizan las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 6/2010, en cuanto a la exoneración de la obligación de documentar para las empresas de reducida dimensión cuando el conjunto de las operaciones vinculadas a valor de mercado no supere los 100.000 euros.

Palabras clave: operación vinculada, obligación de documentación del grupo, obligación de documentación del obligado tributario y empresa de reducida dimensión

THE OBLIGATION OF PROVIDING DOCUMENTARY PROOFS IN LINKED OPERATIONS

TEODORO CORDÓN EZQUERRO

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE aim of this work is to highlight the obligations of providing documentary proofs in linked operations pursuant to Royal Decree 1793/2008, which determines in articles 18, 19 and 20 the content and characteristics of its development. In the same way, the amendments introduced by Royal Decree Law 6/2010 are analyzed concerning the exoneration of the obligation of providing documentary proofs for small enterprises when all their linked operations do not exceed 100.000 euros at market value.

Keywords: linked operation, group's obligation of providing documentary proofs, documentary proofs of the tax obligor and small enterprises.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Modificaciones del Real Decreto-Ley 6/2010.
- III. La obligación de documentación en el Real Decreto 1793/2008.
 1. Marco general de la obligación de documentación.
 2. Las obligaciones de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario.
 3. Las obligaciones de documentación del obligado tributario.

NOTA: El presente trabajo está basado en el capítulo 9 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid 2010.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en la nueva redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, para la prevención del fraude, introduce por primera vez en nuestro ordenamiento tributario la obligación de documentar la valoración realizada a valor de mercado en las operaciones vinculadas y de mantener dicha documentación a disposición de la Administración. Ahora bien, esta novedad hay que entenderla enmarcada dentro de unos parámetros internacionales, como así se reconoce explícitamente en la exposición de motivos de la Ley 36/2006 en los siguientes términos: «El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración Tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

El correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración Tributaria a estos efectos. Las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública. Para ello, el futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimientos desproporcionados».

Como vemos, el legislador nacional intenta seguir los criterios de la OCDE y de la Unión Europea, como también hace el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre) por el que se desarrolla la obligación de documentar, cuando en la justificación de su preámbulo señala que «Se distinguen dos tipos de obligaciones de documentación: la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, y la relativa al propio obligado tributario. Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006.

Al tratarse de una documentación armonizada y parcialmente centralizada, para los contribuyentes constituye una garantía de simplificación de sus obligaciones formales en relación con sus actividades transfronterizas. En la medida en que otros Estados miembros adopten disposiciones análogas, se evitará la exigencia de distintas obligaciones documentales por cada una de las Administraciones implicadas».

Además, hay que tener en cuenta que la obtención de información genera un coste para quien debe elaborarla, por lo que es necesario que exista un equilibrio entre el coste en que incurre el sujeto pasivo en su preparación y la utilidad que genera para el usuario de la misma, la Administración tributaria, como así se recoge tanto en la exposición de motivos de la LIS, como en el preámbulo del Real Decreto 1793/2006 en estos términos: «En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte de Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios.

Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido».

Esta exigencia de proporcionalidad trata de resolverla el Real Decreto 1793/2006, en el artículo 20 mediante la exoneración de determinadas obligaciones de documentación teniendo en cuenta las características de los sujetos pasivos y la existencia de un riesgo fiscal reducido. Principio de proporcionalidad que ha sido cuestionado en sus criterios de aplicación lo que ha motivado su revisión por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril (BOE de 13 de abril), de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, que después analizaremos, al establecer la exclusión de la obligación de documentar cuando el conjunto de las operaciones a valor de mercado no supere los 100.000 euros en el periodo impositivo.

Por tanto, la obligación de documentación no es un fin en sí mismo, sino el medio a través del cual acreditar que el valor de mercado declarado es el que habrían convenido partes independientes. Por ello, la documentación es un medio de prueba fundamental para probar que el valor declarado es el que habrían convenido partes independientes.

Además, no hay que olvidar que detrás de esta obligación de documentar las operaciones vinculadas, en el artículo 16.10 de la LIS se crea un tipo infractor específico vinculado a dicha obligación y sobre la adecuación del valor declarado con respecto al que se obtiene de la documentación aportada, con un régimen sancionador específico y objetivo.

Atendiendo a su expresa referencia en el preámbulo de la Ley 36/2006, la correcta interpretación de los deberes de documentación se debe realizar a la luz de los trabajos de la OCDE y del Foro Europeo de Precios de Transferencia sobre esta materia.

Así, el capítulo V de las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE*, se dedica a la documentación, con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias de forma equitativa para todas las partes, la conocida como regla de proporcionalidad y a la que se refiere también el artículo 3 de la Ley General Tributaria (LGT) .

El citado capítulo V, por una parte, propone a las Administraciones Tributarias unos criterios generales a la hora de establecer normas y/o procedimientos acerca de la documentación que han de solicitar a los contribuyentes en el marco de una investigación sobre precios de transferencia y, por otra, ofrece orientación para ayudar a los contribuyentes para identificar la documentación que resulta más útil para demostrar que sus operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia y, así, resolver cuestiones sobre precios de transferencia y facilitar las comprobaciones tributarias. La OCDE considera a la documentación una obligación instrumental y la conecta con los problemas derivados de la prueba de la valoración de los precios de transferencia, de acuerdo con el principio de plena competencia. En este sentido, considera que las obligaciones en materia de documentación sobre precios de transferencia se verán condicionadas por las normas reguladoras de la carga de la prueba en cada Estado. Estas reflexiones sobre la documentación contenidas en las *Directrices* no pretenden establecer más obligaciones a cargo de los contribuyentes que las impuestas por las normas internas. Por todo ello, las *Directrices* consideran que lo más importante es, con independencia de la obligación formal de quien soporte la carga de la prueba en la legislación interna, que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente hagan un esfuerzo de *buena fe* para demostrar que sus valoraciones de precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Además la OCDE fija unos criterios a seguir sobre procedimientos y normas de elaboración de la documentación.

Por otra parte, el Foro Europeo sobre Precios de Transferencia tiene su origen en la propuesta realizada por la Comisión en su Comunicación de 23 de octubre de 2001 «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria».

Su objetivo consiste en proponer soluciones pragmáticas para conseguir una aplicación más uniforme de las normativas sobre precios de transferencia de los Estados miembros de la Unión Europea y, muy especialmente, conseguir la efectiva eliminación de la doble imposición derivada de los ajustes en materia de precios de transferencia mediante el procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje de 1990.

La Resolución del Consejo de 27 de junio de 2006 aprueba con este fin un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigible a las empresas asociadas en la Unión Europea.

El Foro Europeo abordó el examen de la documentación con un doble objetivo: por un lado, garantizar a las Administraciones Tributarias una documentación adecuada para poder efectivamente ejercer sus funciones de comprobación y, por otra, limitar los costes de cumplimiento para las empresas.

El ámbito de la propuesta no se refiere a toda la información que puede solicitarse a un sujeto pasivo en el curso de una comprobación tributaria, que es exclusiva competencia de la Administra-

ción Tributaria que lleva a cabo la comprobación, y que puede abarcar cuanta información adicional se requiera en el curso de dicha comprobación. La propuesta sólo incluye aquella información que se suele o puede pedir a un sujeto pasivo, ya sea con ocasión de un requerimiento o al inicio de una comprobación, con la finalidad de evaluar, a la vista de estos documentos, su grado de riesgo fiscal.

Por otra parte, el Foro Europeo ha considerado que esta propuesta ofrece al sujeto pasivo mayores garantías y reduce los costes de preparación de la documentación puesto que el formato e incluso los documentos pueden ser muy similares en los distintos países de la Unión Europea.

El Anexo del Código de Conducta fija los contenidos específicos de documentación. La DPT UE armonizada y coherente de un grupo de empresas multinacionales consta de dos partes principales:

- a) Un conjunto de documentos con información común armonizada pertinente para todos los miembros del grupo establecidos en la Unión Europea (*masterfile*).
- b) Varios conjuntos de documentos armonizados, cada uno de los cuales contiene información relativa a un único país (documentación específica de cada país).

Por otra parte, la DPT UE abarca todas las entidades del grupo establecidas en la Unión Europea, incluidas las transacciones controladas entre empresas establecidas en terceros países y entidades del grupo establecidas en la Unión Europea, siendo voluntaria su aceptación.

- El *masterfile* debe reflejar la realidad económica de la empresa y ofrecer una descripción general del grupo de empresas multinacionales y de su método de fijación de los precios de transferencia pertinente y accesible para todos los Estados miembros de la Unión Europea interesados.
- La *documentación específica* de cada país complementa el *masterfile*. Ambas partes constituyen, en conjunto, el expediente de documentación para el Estado miembro de que se trate.

La experiencia internacional en la regulación de los precios de transferencia pone de manifiesto, como se observa en los cuadros siguientes, que la mayoría de los países la ha incorporado a su ordenamiento tributario tomando como referencia las Directrices de la OCDE, siendo destacable las excepciones del caso de Brasil que introduce reglas propias en los métodos de valoración y el caso de Bélgica respecto del principio de no discriminación en el ámbito del derecho comunitario al no exigir la valoración a mercado para las operaciones internas o domésticas. Este criterio ha sido ratificado recientemente por la STJUE de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08 (NFJ036705) que llega a la conclusión de que «La legislación belga en materia de operaciones vinculadas a pesar de desplegar sus efectos frente a operaciones internacionales fundamentalmente y generar una restricción a la libertad comunitaria de establecimiento, está justificada sobre la base de dos exigencias imperativas de interés general consideradas de forma conjunta, el reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados miembros y la necesidad de prevenir la evasión fiscal»¹.

¹ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: «Operaciones vinculadas y derecho comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS? Capítulo 2 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencias (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid 2010.

PAÍSES EUROPEOS ²

Países	Miembro de la OECD	Legislación específica en materia de Precios de Transferencia	Aceptación de métodos aceptados internacional.	Uso de <i>safeharbors</i>	Requerimiento de documentación específica	Alcance de la documentación	Normativa específica para APA	Sanciones específicas
Alemania	Sí	Sí	Sí	Subcapitalización	Sí	Internacional	Sí	Sí
Austria	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	No	No
Bélgica	Sí	Sí	Sí	No	No	Nacional e internacional	Sí	No
Bulgaria	No	Sí	Sí	No	No	Nacional e internacional	No	Sí
Dinamarca	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	No	Sí
Eslovaquia	Sí	Sí	Sí	No	Sí	internacional	Sí	No
Eslovenia	No	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	No	Sí
España	Sí	Sí	Sí	Subcapitalización	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Estonia	No	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	No	No
Finlandia	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Francia	Sí	Sí	Sí	No	Sí, para grandes empresas	Nacional e internacional	Sí	Sí
Grecia	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	No	Sí
Hungría	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Irlanda	Sí	No	Sí	No	No	Internacional	No	No
Italia	Sí	Sí	Sí	No	No	Internacional	Sí	No
Letonia	No	Sí	Sí	No	No	Nacional e internacional	No	No
Lituania	No	Sí	Sí	No	La administración la puede solicitar	Nacional e internacional	Sí	No
Luxemburgo	Sí	Sí	Sí	No	No	Internacional	No	Sí
Países Bajos	Sí	Sí	Sí	Subcapitalización	Sí	Nacional e internacional	Sí	No

.../...

² GONZÁLEZ CARCEDO, Javier: «Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina». Capítulo 4 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid 2010.

.../...

Polonia	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Portugal	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Reino Unido	Sí	Sí	Sí	No	Sí (autocomprobación)	Nacional e internacional	Sí	Sí
República Checa	Sí	Sí	Sí	No	No obligatorio pero altamente recomendable	Nacional e internacional	Sí	No
Rumanía	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Internacional	Sí	Sí
Suecia	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Internacional	No	No

Como se aprecia en el cuadro de Europa, en la mayoría de los países la documentación tiene alcance nacional e internacional con las excepciones de Alemania, que en 2003 modificó sus obligaciones de documentación dando una gran importancia a la documentación relativa a los procesos de reestructuración empresarial, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Rumanía y Suecia. Por su parte Francia la exige sólo a partir de 2010 para empresas con un volumen de cifra de negocios superior a 400 millones de euros. A su vez, en cuanto a las sanciones específicas vemos que existe un número elevado de países que no la tienen establecida, 11 sobre 25. En el caso de Estados Unidos ³, desde la reforma de 1990 la elaboración de documentación no es una obligación sino un medio de exención de responsabilidad por infracciones en materia de precios de transferencia, de tal manera que en las actuaciones de comprobación no se está obligado a aportarla ante el IRS (Internal Revenue Services), pero si se aporta puede reducir la sanción, siguiéndose así las Directrices de la OCDE en cuanto a la reducción de las obligaciones formales.

PAÍSES DE IBEROAMERICA ⁴

Países	Miembro de la OECD	Legislación específica en materia de Precios de Transferencia	Aceptación de métodos aceptados internacional.	Uso de safeharbors	Requerimiento de documentación específica	Alcance de la documentación	Normativa específica para APA	Sanciones específicas
Argentina	No	Sí	Sí	No	Sí	Internacional	No	Sí
Brasil	No	Sí	Sólo en el CUP	Sí	No	Internacional	No	Sí
Chile	Sí	Sí	Sí	No	No	Internacional	No	Sí
Colombia	No	Sí	Sí	No	Sí	Internacional	Sí	Sí

.../...

³ GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo: «La experiencia norteamericana en los precios de transferencia». Capítulo 3 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid 2010.

⁴ GONZÁLEZ CARCEDO, Javier: «Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina». Capítulo 4 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid 2010.

.../...

Ecuador	No	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	No	No
México	Sí	Sí	Sí	Para las maquilas	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Perú	No	Sí	Sí	No	Sí	Nacional e internacional	Sí	Sí
Rep. Dominicana	No	Sí	No está definido	No	No	Internacional	Sí	No
Uruguay	No	Sí	Sí	No	No	Internacional	No	No
Venezuela	No	Sí	Sí	No	Sí	Internacional	Sí	Sí

De estos países podemos destacar que sólo dos pertenecen a la OCDE, México y Chile, aunque en su regulación de precios de transferencia todos siguen mayoritariamente a la OCDE, salvo el caso más destacable de Brasil que, cuando en 1997 regula los precios de transferencia, se aparta del principio de plena competencia o *arm's length principle*. Por su parte, México es el país que tiene una mayor experiencia, sobre todo, en la aplicación del régimen especial de APA, mientras que el resto de países justo acaban de empezar, por lo que su praxis es muy reducida, como en el caso de Perú donde no se ha concluido ninguna comprobación. Por ello, sus obligaciones de documentación se refieren básicamente a operaciones internacionales, aunque en el caso de Perú se debe aportar un informe técnico.

II. MODIFICACIONES DEL REAL DECRETO-LEY 6/2010

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril (BOE de 13 de abril de 2010), de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, dentro del capítulo III de medidas de apoyo a las PYMES, en su artículo 14 introduce una medida orientada a la simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a favor de dichas empresas para lo que modifica el artículo 16.2 de la LIS en los siguientes términos «2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas 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 actividades económicas».

De acuerdo con su disposición final tercera, este real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al su publicación en el BOE, es decir, el 14 de abril. De esta regulación queremos destacar los siguientes aspectos:

1. Exclusión de la obligación de documentar y del régimen sancionador. Si el obligado tributario cumple simultáneamente con los dos requisitos exigidos no hay que documentar ninguna operación de ese periodo impositivo y la sanción vinculada a la documentación desaparece para dicho periodo. No obstante, las operaciones vinculadas deben valorarse a valor de mercado y el sujeto pasivo tendrá que probar en una comprobación de la Administración que el valor declarado es el de mercado, con los medios de prueba que considere más ajustados a sus intereses de acuerdo con el artículo 105 de la LGT.
2. Fecha de entrada en vigor u operaciones a las que resulta aplicables. Esta exclusión lo es con efectos para los periodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1793/2008, como más adelante veremos, de tal forma que para las operaciones realizadas antes de dicha fecha no existe obligación de documentar.
3. Requisito de los 100.000 euros a valor de mercado en el periodo impositivo. La norma se refiere al conjunto de todas las operaciones vinculadas realizadas por el obligado tributario durante el periodo impositivo. De esta forma, cada periodo impositivo es independiente entre sí y no se tiene en cuenta la cuantía del año anterior. La suma de todas las operaciones es a valor de mercado declarado, no por el valor convenido. Entendemos que si como consecuencia de una comprobación dicho valor declarado se incrementa y se excede de los 100.000 euros no, debería proceder sanción por no haber documentado.
4. Para el cómputo de las operaciones se tendrán en cuenta todas las operaciones realizadas por el obligado tributario con otras entidades vinculadas, cualquiera que sea su naturaleza, incluidas las que realice con un socio persona física en el ámbito de su actividad personal en las que dicha persona física no tiene obligación de documentar por no ser una actividad económica.
5. No obstante, deberán documentarse las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas 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 actividades económicas.
6. Cuando en el periodo impositivo el conjunto de las operaciones supera los 100.000 euros a valor de mercado no opera la exclusión y hay que documentar todas las operaciones de ese periodo, sin que exista una franquicia de 100.000 euros sin documentar.
7. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de la LIS para las empresas de reducida dimensión.

8. A estos efectos, se considera empresa de reducida dimensión aquella cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo anterior haya sido inferior a 8 millones de euros. Si el periodo impositivo anterior hubiese tenido una duración inferior al año, la cifra de negocios se elevará al año. Si la empresa es de nueva creación para calcular la cifra de negocios habrá que estar al primer periodo impositivo en el que efectivamente se realice la actividad económica, no computándose el periodo necesario para la puesta en marcha, con aplicación del criterio anterior si procede si el periodo impositivo es inferior al año.
9. Para las entidades que no desarrollan actividades económicas pero que cumplen el requisito de la cifra neta de negocios existe una posición administrativa contrapuesta entre la DGT [V0614-07 (NFC025458) y V1866-07 (NFC027284)] y el TEAC [Resoluciones de 15 de febrero de 2007 (NFJ026129) y 14 de marzo de 2008 (NFJ027284)] respecto de si tales entidades pueden acogerse o no a este régimen. Sin entrar a analizar este debate, creemos que como a estas entidades se les debe aplicar siempre el régimen de las operaciones vinculadas, si cumplen el requisito de la cifra neta de negocios deben tener derecho a acogerse a la no documentación, si el total de sus operaciones es inferior a 100.000 euros.
10. La cifra neta de negocios no está definida en el artículo 108 de la LIS, pero sí en la normativa contable, Norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad (PGC), que establece que el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de los servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas que deban ser objeto de repercusión.
11. Para evitar fraccionamientos de la cifra neta de negocios cuando la entidad forme parte de un conjunto de entidades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio ⁵, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Para la DGT en este caso no se eliminan las operaciones intergrupo [V0949-08 (NFC029873)].
12. Con la misma finalidad se aplicará el criterio de acumulación cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive,

⁵ Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

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

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

se encuentre con relación a otras entidades de las que sean socios en algunas de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

EJEMPLO 1:

A) Suponiendo que la cifra de negocios en 2009 es inferior a 8 millones de euros se realizan las siguientes operaciones vinculadas y en cada caso son las únicas en el periodo impositivo:

1. Una SA1 compra a su socio único persona física un inmueble por valor de 180.000 euros. El inmueble no está afecto a ninguna actividad económica.

El socio no tiene obligación de documentar al no ejercer ninguna actividad económica pero la sociedad sí de acuerdo con el artículo 20.3 c) del RIS.

Si el valor de mercado hubiese sido de 80.000 euros no tendría obligación de documentar la SA1.

2. Una SA2 realiza con su socio mayoritario persona física una operación de compra de mercaderías por importe de 60.000 euros, en el ámbito de su actividad económica; a su vez le vende una plaza de garaje para su vivienda habitual, por importe de 50.000 euros.

Como la suma de ambas operaciones es superior a 100.000 euros la SA2 debe documentar por las dos operaciones. Por el contrario, el socio no debe documentar la venta de mercaderías por ser inferior al límite de referencia, y la compra de la plaza de garaje como la realiza en el ámbito personal no tiene ninguna obligación de documentar cualquiera que sea su cuantía.

B) Una SA3 factura 6 millones de euros en 2009 y realiza las siguientes operaciones vinculadas y en cada caso son las únicas en el periodo impositivo:

1. Con una SL que factura 9 millones ha realizado operaciones vinculadas por 80.000 euros.

La SA3 no tiene obligación de documentar pero la SL sí.

Si la operación hubiese tenido un valor de 110.000 euros ambas hubiesen tenido que documentar.

2. Con una persona física a la que le compra por 10.000 euros en el ámbito personal y en su actividad económica por 20.000 euros. También a otra SA4, cuya cifra de negocios en 2009 ha sido de 5 millones de euros le compra por valor de 20.000 euros y a otra SL, cuya cifra de negocios en 2009 ha sido de 10 millones de euros, le vende por valor de 30.000 euros.

Como la suma de todas las operaciones es inferior a 100.000 euros, SA3 no tiene obligación de documentar, así como la persona física por la operación en el ámbito

.../...

.../...

de su actividad económica y SA4 si no tienen otras operaciones vinculadas. Por su parte la SL sí que tiene que documentar por exceder su cifra de negocios los 8 millones de euros.

C) Una persona física (PF1) cuya cifra de negocios en el ámbito de su actividad económica es inferior a 8 millones de euros y realiza las siguientes operaciones vinculadas y en cada caso son las únicas en el periodo impositivo:

1. Vende a una SA5, cuya cifra de negocios es de 6 millones de euros, por importe de 130.000 euros y a otra SA6, cuya cifra de negocios es de 20 millones de euros, le compra por importe de 30.000 euros. Con el socio persona física que controla las dos sociedades ha realizado una operación de venta por importe de 130.000 euros en el ámbito de su actividad económica.

Para el cómputo de las operaciones vinculadas del ejercicio no tenemos en cuenta las realizadas con el socio de control de las dos sociedades al ser una persona física pues entre personas físicas no hay operaciones vinculadas. La suma de las operaciones vinculadas realizadas es de 160.000, por lo que tiene obligación de documentar con independencia del volumen de operaciones de cada sociedad.

También el Real Decreto-Ley 6/2010, en su artículo 14, introduce modificaciones al artículo 16.10 de la LIS, intentando suavizar el régimen sancionador cuando no proceda efectuar correcciones valorativas, en los siguientes términos:

«10.1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración Tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1.º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1.º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.»

Como vemos, en el supuesto de que no proceda efectuar correcciones valorativas se mantiene con carácter general la sanción de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por cada con-

junto de datos, omitido, inexacto o falso. Ahora bien, cuando se trate de empresas de reducida dimensión, con una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el periodo impositivo en cuestión, y no puedan acogerse a la regla de exoneración de documentación antes comentada, por exceder el conjunto de sus operaciones vinculadas de 100.000 euros o realizar las mismas en paraísos fiscales sin motivos económicos válidos, se modifica la cuantía sancionadora estableciéndose un límite máximo de sanción relacionado con dos variables, tomándose como límite la menor de las dos:

1. El 10 por 100 del conjunto de las operaciones del obligado tributario, a valor de mercado, en el periodo impositivo.
2. El 1 por 100 de la cifra neta de negocios. En este caso la duda puede surgir respecto de si el 1 por 100 es aplicable respecto de la cifra de negocios resultante de la aplicación de las reglas del artículo 108 de la LIS anteriormente comentada.

Si ambas variables son objeto de modificación en una actuación comprobadora, ello afectará a los límites.

A su vez, en la disposición adicional única prevé el Real Decreto-Ley 6/2010, que en un plazo de tres meses se adapten las obligaciones de documentación a la jurisprudencia comunitaria y el derecho comparado en los siguientes términos: «Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley, tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales».

Con esta declaración de intenciones habrá que esperar a la aprobación de la norma que introduzca los cambios que considere adecuados en relación con las obligaciones de documentación, teniendo en cuenta la jurisprudencia comunitaria ¿caso belga?, y el derecho comparado ¿reforma reciente en Francia? En principio con este mandato sólo se beneficiarían de la mejora las operaciones domésticas o internas en las que intervengan pequeñas y medianas empresas, la duda es si se definirán las mismas de acuerdo con el criterio del artículo 108 de la LIS o con el de Comisión ⁶.

⁶ Es conveniente recordar que de acuerdo con la Recomendación de la Comisión 2003/361/CE de 6 de mayo de 2003 se considera:

- Mediana empresa, aquellas que ocupan menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o balance anual no exceda de 43 millones de euros.
- Pequeñas empresas, aquellas que ocupan menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no excede de 10 millones de euros.
- Microempresas, aquellas que ocupan menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no excede de 2 millones de euros.

Por su parte, para algunos autores el alcance de la reforma debería ser mayor incluyéndose también las reglas de valoración⁷. «Es en esta fase de conclusiones donde procede responder a la pregunta con la que se abre el título de este trabajo: ¿es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS? A la vista de lo expuesto en epígrafes anteriores y tras analizar la norma a la luz del Derecho comunitario, la respuesta debe ser, muy probablemente, un rotundo "sí". En primer lugar, no era necesario extender, a la luz del Derecho comunitario, la misma regulación a las operaciones vinculadas internas e internacionales. En segundo lugar, y a la espera todavía de algún pronunciamiento definitivo del TJCE en materia de operaciones vinculadas, existe una importante línea jurisprudencial que acoge una configuración del principio de plena competencia muy distinta de la que contiene el artículo 16 del TRLIS y las Directrices OCDE en la materia, en la que la objetividad de la configuración del principio de plena competencia propia de las Directrices OCDE queda mitigada por la introducción de un test subjetivo, fundado en los motivos económicos válidos que llevan al contribuyente a apartarse del precio/rango de mercado que partes independientes emplearían. Y, por ello, sería preciso, como demanda el TJCE, reformar el artículo 16 del TRLIS para permitir al contribuyente probar que su comportamiento, aunque se aparte de los precios/condiciones a los que llegarían partes independientes, responde a motivos económicos válidos y no a una finalidad puramente abusiva o defraudatoria. En tercer lugar, tampoco en lo que respecta a las operaciones vinculadas internacionales resulta el artículo 16 del TRLIS plenamente respetuoso con el Derecho comunitario, ya que es posible encontrar toda una serie de violaciones de la libertad de establecimiento que han sido identificadas más arriba.

En fin, son motivos más que suficientes para que el legislador acometa, o al menos se plantee seriamente, una nueva reforma del régimen del artículo 16 del TRLIS que corrija los defectos de la normativa actualmente vigente, que esté más meditada, sea más depurada desde el punto de vista técnico y menos desproporcionada que la legislación actualmente en vigor. Mientras tanto, existen motivos más que fundados para que los afectados por el actual artículo 16 del TRLIS y su normativa de desarrollo esgriman las vulneraciones del Derecho comunitario que existen en la actual regulación de las operaciones vinculadas en los correspondientes recursos judiciales y, desde luego, para que los tribunales nacionales dirijan las correspondientes cuestiones prejudiciales al TJCE».

III. LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN EN EL REAL DECRETO 1793/2008

El Real Decreto 1793/2008 da nueva redacción al Capítulo V del RIS, desarrollando en su Sección 3.^a «Las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas», sección que es en la que nosotros nos vamos a centrar en este análisis, teniendo en cuenta las tres partes claramente diferenciadas en que la misma está dividida. Así, la primera, artículo 18, está dedicada al marco general de la obligación de documentación; la segunda, artículo 19, a la obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario; y, la tercera, artículo 20, a la obligación de documentación del obligado tributario.

⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: «Operaciones vinculadas y derecho comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 del TRLIS?» Capítulo 2 del libro *Fiscalidad de los precios de transferencias (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid 2010.

Como vamos a ver a continuación en el análisis de estos tres artículos del RIS, la normativa española adapta sus exigencias de documentación al modelo de aplicación y gestión del sistema impositivo y Administración tributaria desarrollado, que es muy exigente en relación con la cuantía y tipología de información que los contribuyentes deben aportar para atender los requerimientos de control por parte de la Administración, en comparación con los países de nuestro entorno. Por tanto, frente a la prudencia con la que la OCDE y la Unión Europea plantean la información a elaborar y aportar, rechazando en general la aplicación de sanciones, salvo supuestos de fraude o evasión, a partir del principio de buena fe y de proporcionalidad, el artículo 16.10 de la LIS regula un régimen sancionador especial y los artículos 18, 19 y 20 del RIS un contenido y formato que muchas veces puede ser de difícil o imposible cumplimiento, sobre todo en relación con determinada información del grupo, como su política de precios. En este sentido consideramos, sobre todo para las operaciones domésticas o internas en las que participan fundamentalmente empresas de reducida dimensión, que la carga fiscal indirecta puede ser desproporcionada y con un alto riesgo de sanción sobre sus espaldas.

1. Marco general de la obligación de documentación.

El artículo 18 del RIS al regular las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas le da el siguiente contenido:

- a) Finalidad: permitir a la Administración comprobar que el valor declarado en la operación vinculada se ajusta a lo previsto en el artículo 16 de la LIS.
- b) Fecha de elaboración: una vez realizada la operación vinculada, por lo que no se establece una fecha específica de elaboración de la documentación acreditativa de la misma.
- c) Fecha de declaración: el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, dentro del periodo voluntario de declaración, modelo 200, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por la Orden del Ministro de Economía y Hacienda. La finalidad de dicha información es poder realizar valoraciones de riesgo fiscal dentro de las competencias de control de la Administración Tributaria. La LIS en su artículo 16 no dice nada en relación con esta obligación de aportar documentación específica a través de las declaraciones tributarias, razón por la que cabe plantearse si es ajustado a derecho esta delegación que realiza el Real Decreto a favor del Ministro de Economía y Hacienda.
- d) Fecha de puesta a disposición y aportación: la documentación deberá estar a disposición de la Administración Tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación y deberá aportarse a requerimiento de la misma, cualquiera que sea el procedimiento en el que se solicite. Por tanto, cuando el ejercicio fiscal sea igual al año natural, sólo se tendrá obligación de tenerla a disposición a partir del 25 de julio de 2010.
- e) Documentación adicional: junto a las obligaciones de documentación de los artículos 19 y 20 del RIS, la Administración Tributaria puede solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con la

LGT y en línea con lo señalado por el Código de Conducta de la Unión Europea. Como es conocido, la LGT da amplios poderes a la Administración para solicitar información al obligado tributario y a terceros, pero entendemos que esta información adicional, distinta de la obligatoria de los artículos 19 y 20 del RIS, no entra dentro del régimen sancionador específico a que se refiere el artículo 16.10 de la LIS, sin perjuicio de la sanción que corresponda por no atender los requerimientos en los que se solicite la misma. De esta forma, por una parte, podemos hablar de un paquete de información obligatorio con un contenido regulado reglamentariamente, para dar seguridad jurídica desde el punto de vista sancionador y, por otra, de un paquete adicional, a criterio de la Administración, quien en cada caso valorará en el ámbito de sus competencias la necesidad de dicha información adicional.

- f) Criterio de elaboración: la documentación deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y el volumen de las operaciones, siguiendo el criterio de las Directrices de la OCDE y el Código de Conducta, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la LIS. Es decir, aquí se vuelve a suscitar la aplicación del principio de proporcionalidad, en función de lo que se entienda por complejidad y volumen de las operaciones por cada una de las partes: obligado tributario y Administración. En principio, cada operación individual debe ser objeto de documentación, cuya facilidad o dificultad va a depender de cada caso en particular. Así, cuando el obligado tributario no pertenece a un grupo y suponemos que realiza 240 transacciones de un bien o servicio al año con la misma parte vinculada doméstica, con una media de 20 al mes, y las operaciones son las mismas en cuanto a sus características y condiciones, en el análisis de comparabilidad, mediante la agregación correspondiente si procede, se habrá determinado, en función de los comparables, cuál ha sido el método de valoración elegido y, por tanto, generado la documentación acreditativa del valor de mercado teniendo en cuenta la operación realizada. Si el bien o servicio no está sometido a oscilaciones cíclicas o coyunturales la información de una de ellas podría ser suficiente para todas mediante la correspondiente acumulación y agrupación de las mismas. La economía de medios y la regla de proporcionalidad son evidentes, pues de lo contrario al obligado tributario se le puede imponer unos costes excesivos que no aportan información relevante para la labor de control de la administración. Pero, si hay oscilaciones cíclicas o estacionales, se podrían agrupar las de cada ciclo o estación sin necesidad de realizar una documentación individual por cada operación.

Si la operación vinculada se refiere a muchos bienes y servicios con diferentes partes vinculadas, la agrupación o acumulación de la documentación puede resultar más compleja o imposible, pues habrá que determinar las características y condiciones de cada operación, los comparables de que se ha dispuesto, internos o externos, y los métodos de valoración elegidos para ver qué documentación es la más adecuada para cada operación y si la misma sirve para otras operaciones. Por tanto, la documentación conjunta o individual va a estar muy condicionada por la posibilidad de realizar el análisis de comparabilidad de forma conjunta o individual, de los comparables que se puedan utilizar y, por tanto, de los métodos de valoración que se elijan. En este sentido conviene recordar que si utilizamos el método del precio libre comparable necesitaremos información sobre los comparables, generalmente de carácter externo y, a veces, difícil de obtener, pero que por su mayor objetividad puede ser

más difícilmente cuestionable por la Administración. Sin embargo, cuando el método utilizado es el de coste incrementado o el de precio de reventa, como para calcular el margen bruto ya no se tienen en cuenta tanto las características de los bienes y servicios sino las funciones, activos y riesgos de las entidades comparadas inherentes a cada operación, el tipo de información es otro, lo que puede llevar a interpretaciones diferentes sobre el criterio de elaboración teniendo en cuenta la complejidad y el volumen de las operaciones. Así, una empresa que opera con varios productos puede tener márgenes diferentes para cada uno de ellos, e incluso para un mismo producto los márgenes pueden ser distintos en función de los mercados y países; como todo ello hay que documentarlo, habrá que ver si se puede agrupar la documentación de las operaciones de un producto en cada país o por países y mercados.

En el supuesto de que sólo se realicen operaciones domésticas en el mercado español, para su agrupación habrá que tener en cuenta las características y condiciones de las mismas.

Además, esta complejidad se puede ver incrementada en el caso de las operaciones mixtas, como por ejemplo cuando se vende un bien, con pago único, que incluye la prestación de asistencia técnica y la cesión de un intangible. Como, de acuerdo con el artículo 16.3 del RIS, el análisis de comparabilidad se puede realizar conjuntamente aunque haya tres operaciones, la documentación debe ser suficientemente precisa teniendo en cuenta la naturaleza conjunta de la operación. En consecuencia, el criterio de elaboración debe respetar los costes en que incurren los sujetos pasivos y la necesidad de que en base a dicha documentación la Administración Tributaria pueda comprobar que el valor declarado se corresponde con el de mercado.

Nada dice la norma sobre el idioma en el que se debe elaborar y presentar, de tal forma que podemos entender que es válido en cualquier idioma que haya tenido una relación directa con la operación, sin perjuicio de que la Administración pueda exigir una traducción jurada.

- g) Concepto de grupo sobre el que hay que elaborar la información: el concepto de grupo fiscal es el definido en el artículo 16.3 de la LIS, y que no siempre tiene que coincidir con el concepto de grupo contable. A estos efectos de documentación se entiende también como grupo el constituido por una entidad residente en España y sus establecimientos permanentes en el extranjero, y los establecimientos permanentes en España de una entidad no residente.
- h) Quien debe preparar y conservar la documentación de todo el grupo: cuando se trate de un grupo de los definidos en el artículo 16.3 de la LIS, si la entidad dominante es residente podrá optar por elaborarla y conservarla; entendemos que si no opta por hacerlo, será el obligado tributario quien lo haga; si la entidad dominante no es residente deberá designar a una entidad residente del grupo para conservar la documentación, luego su elaboración corresponde al obligado tributario o como convengan. Esta configuración puede plantear en determinados supuestos una situación de inseguridad jurídica para el obligado tributario en relación con el tipo infractor y el régimen sancionador.
- i) Quién debe aportar la documentación del grupo: la documentación establecida en el artículo 19 del RIS debe ser aportada de forma veraz y completa, exclusivamente, por el obligado tributario a requerimiento de la Administración Tributaria y en plazo. Este plazo para aportar la documentación solicitada no será inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, de acuerdo con el artículo 55.2 del Real

Decreto 1605/2007, por el que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Pero qué ocurre en el caso de que el obligado tributario no consiga la documentación del grupo, sea residente o no, acreditando su solicitud; ¿es la Administración quien se debe dirigir al grupo o a su representante haciendo uso de los convenios con cláusula de intercambio de información?, ¿puede ser sancionado sin culpabilidad cuando acredite haber sido suficientemente diligente?

- j) Si el obligado tributario no pertenece a ningún grupo: la obligación de preparar, conservar y aportar le corresponden en exclusiva a él, en los términos en los que se regula en el artículo 20 del RIS, como veremos más adelante.
- k) Uso de documentación elaborada para otras finalidades: el paquete de documentación fiscal puede elaborarse totalmente *ex novo* o bien proceder de otra documentación previa, como puede ser la Memoria a que se refiere el PGC dentro de las cuentas anuales, en concreto la contenida en el número 23 «Operaciones con partes vinculadas»⁸. De esta extensa docu-

⁸ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. «23. Operaciones con partes vinculadas.

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:
 - a) Entidad dominante.
 - b) Otras empresas del grupo.
 - c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
 - d) Empresas asociadas.
 - e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
 - f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
 - g) Otras partes vinculadas.
2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:
 - a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
 - b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
 - c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
 - d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la empresa) y garantías otorgadas o recibidas.
 - e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.
 - f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.
3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:
 - a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
 - b) Prestación y recepción de servicios.
 - c) Contratos de arrendamiento financiero.
 - d) Transferencias de investigación y desarrollo.
 - e) Acuerdos sobre licencias.
 - f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

mentación contable queremos destacar, como características más significativas a nuestros efectos fiscales, la siguiente:

1. Se exige información del obligado tributario y del grupo.
2. La información debe ser la adecuada para entender las operaciones vinculadas y sus efectos, con detalle de la operación y su cuantificación, así como la política de precios seguida en comparación con partes independientes.
3. En todo caso deberá informarse de las operaciones vinculadas, las más frecuentes e importantes en general.
4. Se permite la agregación de la información siempre que no afecten a una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

- g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.
 - h) Dividendos y otros beneficios distribuidos.
 - i) Garantías y avales.
 - j) Remuneraciones e indemnizaciones.
 - k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
 - l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.
 - m) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la empresa y la parte vinculada.
 - n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.
 - o) Acuerdos de gestión de tesorería, y
 - p) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.
4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.
 5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.
 6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.
 7. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.
 8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo

5. No hay que informar de las operaciones vinculadas de escasa cuantía que se realicen en condiciones de mercado y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.
6. Hay que dar información de la retribución de los directivos y de los miembros del órgano de administración.
7. Cuando la entidad sea una sociedad anónima hay que informar sobre la participación de los administradores en el capital de otra sociedad.
8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas se describirá la estructura financiera del grupo.

Como vemos, al elaborar la Memoria se exige una amplia información que no tiene que ser la misma que en el ámbito fiscal pues su finalidad es dar información contable a los accionistas, inversores y terceros relacionados con la empresa, pero no trata de justificar la política de precios bajo el supuesto de libre competencia. Por el contrario, la documentación fiscal si que está condicionada por la exigencia de que la política de precios se adecue a la libre competencia, es decir, debe permitir a la Administración Tributaria determinar si la política de precios realizada por la empresa sigue los dictados de la que hubiesen acordado empresas independientes.

- l) Exclusión de la obligación de documentación: no será exigible tanto para el obligado tributario como para el grupo en las siguientes operaciones vinculadas:

1. *Las 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 Ley del Impuesto.*
2. *A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.*
3. *Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.*

Esta exoneración de la obligación de documentar no afecta a la regla de valoración a criterios de mercado, es decir, estas operaciones se deben valorar por su valor de mercado. Cuando una empresa integrada dentro del grupo de consolidación realiza una operación vinculada con otra empresa que no forma parte del grupo de consolidación, para la operación vinculada realizada entre ambas, se mantiene la obligación de documentar por parte de cada una de ellas.

- m) Fecha de entrada en vigor: la disposición adicional séptima de la Ley 36/2006 establece que la obligación de documentación será exigible a los tres meses siguientes de la entra-

da en vigor de la norma reglamentaria que desarrolle dichas obligaciones, es decir, teniendo en cuenta que el Real Decreto 1793/2008 se publica en el BOE el 18 de noviembre, y lo dispuesto en su disposición transitoria tercera, las nuevas obligaciones de documentación serán exigibles para las operaciones vinculadas que se realicen a partir del 19 de febrero de 2009, según criterio de devengo contable. El criterio administrativo [DGT V1567-09 (NFC033753)] señala que todas las operaciones que se realicen a partir del 19 de febrero de 2009 sean puntuales, continuadas o de tracto sucesivo, deberán documentarse. Por ello, cuando el periodo impositivo de la entidad coincide con el año natural, la documentación obligatoria deberá estar disponible a partir del 25 de julio, pasados los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, el 31 de diciembre en este caso.

Por tanto, ¿qué ocurre con todas las operaciones realizadas desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el 1 de diciembre, y el 18 de febrero de 2009, pues sí que existía obligación de valorar a valor de mercado? En este sentido, creemos que la documentación acreditativa del valor de mercado declarado no tiene un formato específico como el establecido en los artículos 19 y 20 del RIS, desde su entrada en vigor; pero, de acuerdo con la remisión que hace la exposición de motivos de la Ley 36/2006 a las Directrices de precios de la OCDE y al Código de conducta de la Unión Europea, se puede pensar que hay que documentar, como justificación del análisis de comparabilidad realizado y del método de valoración elegido, pero sin que se pueda aplicar el régimen sancionador del artículo 16.10 de la LIS. Siendo esa documentación un medio de prueba más, en los términos a los que se refiere el artículo 105 de la LGT, que podríamos considerar dentro de un análisis de comparabilidad general, basado en la metodología de las Directrices de la OCDE, pues como ya hemos comentado anteriormente en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, la aplicación de las operaciones vinculadas debe interpretarse en base a dichas Directrices.

2. Las obligaciones de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario.

El artículo 19 del RIS, de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, regula la documentación del grupo que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración, siempre que el mismo pertenezca a un grupo tributario. De esta regulación queremos destacar las siguientes características:

1. Periodo al que se refiere la documentación del grupo: las obligaciones documentales se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo. Con este requisito queda claro que la documentación debe referirse al ejercicio en el que se ha realizado la transacción, por lo que no pueden considerarse como válidas, sin más, la documentación de ejercicios anteriores o posteriores a aquellos en los que se realizaron las operaciones.
2. Plazo de validez: cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores porque se sigan realizando las mismas

operaciones con condiciones similares no será necesario elaborar nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones necesarias.

3. Grupos excluidos de la documentación: no existirá obligación de aportar documentación del grupo por el obligado tributario cuando el grupo cumpla los requisitos del artículo 108 de la LIS para ser considerado empresa de reducida dimensión. Por tanto, no existe obligación de aportar documentación sobre los grupos de reducida dimensión. En consecuencia, sólo será exigible aportar documentación del grupo cuando para el conjunto de las entidades que lo forman el importe neto de la cifra de negocios del periodo anterior sea igual o superior a 8 millones de euros. Además, en el apartado 3 del citado artículo 108 se establece que cuando la entidad forme parte de un grupo de entidades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Teniendo en cuenta el régimen sancionador es muy importante tener claro si hay grupo en los términos del artículo 108 de la LIS o no, pues qué ocurre si como consecuencia de la comprobación sobre una de las empresas del grupo se incrementa su volumen de ventas por ajustes de valor, y no se ha elaborado la documentación del grupo por no alcanzar los 8 millones de euros antes de la comprobación. ¿Sería sancionable dicha ausencia por cada dato o conjunto de datos del artículo 19 del RIS?

En una Resolución de 29 de enero de 2009 (NFC032031), el TEAC ha considerado que para poder aplicarse el régimen fiscal beneficioso de las empresas de reducida dimensión es necesario realizar una actividad económica.

EJEMPLO 2:

1. La sociedad «A» controla el 60 por 100 del capital de la Sociedad «B», a la que compra a lo largo del año el 90 por 100 de las materias primas que necesita para su actividad industrial.

La cifra de negocios, en millones de euros, ha sido la siguiente:

	2008	2009
Sociedad «A»	6	5
Sociedad «B»	4	2
	10	7

Ambas sociedades constituyen un grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

2009: como la cifra neta de negocios es superior a 8 de millones de euros en 2008, en el ejercicio 2009 no puede acogerse al régimen de las empresas de reducida dimensión, por lo que existe obligación de presentar la documentación del grupo.

.../...

.../...

2010: como en 2009 sólo facturan por 7 millones de euros, son empresas de reducida dimensión y no existe obligación de presentar documentación del grupo.

2. Don XX es titular del 60 por 100 del capital de la sociedad «A» y del 70 por 100 de la sociedad «B». Ambas sociedades realizan operaciones entre ellas.

La cifra de negocios, en millones de euros, ha sido la siguiente:

	2008	2009
Sociedad «A»	6	5
Sociedad «B»	4	2
	10	7

En este caso no hay grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Ni en 2009 ni en 2010 existe obligación de presentar documentación del grupo, al no existir como tal, sólo la correspondiente a cada una de ellas.

4. Contenido de la documentación:

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- d) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del periodo impositivo o de liquidación anterior.
- e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

- f) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.»

De este listado podemos ver que la documentación a aportar es fundamentalmente descriptiva, de carácter general, por lo que a veces puede ser de difícil concreción, letras a), c), d), f) e i), aunque en la letra f) se exige explícitamente la política de precios del grupo, con expresión del método elegido y su justificación. Como las entidades de un grupo pueden realizar diferentes operaciones entre sí, unas afectadas directamente y otras indirectamente, esta afectación indirecta es de muy difícil concreción a efectos de la elaboración de la documentación, pues por el concepto de grupo y la aplicación de la regla de las operaciones vinculadas las entidades que lo integran no conforman su voluntad de manera autónoma como en libre competencia entre empresas independientes. En consecuencia, se puede crear una situación de inseguridad jurídica ya que el grupo intentará maximizar el beneficio con independencia de las operaciones vinculadas realizadas por cada una de las entidades que lo integran y de la mayor o menor afectación indirecta que exista entre cada una de las operaciones.

Para cada entidad la documentación del grupo puede ser distinta según la naturaleza de las operaciones realizadas y de sus condiciones.

Resulta curioso que se pida información sobre la política de precios del grupo pero no sobre la naturaleza del negocio del grupo, su estrategia empresarial, los cambios recientes y las reestructuraciones de negocio habidas, como propone el Código de Conducta, mientras que se exige la memoria del grupo o informe anual que no plantea el citado Código.

Régimen sancionador.

También conviene recordar que a efectos del régimen sancionador, siempre aplicable sobre el obligado tributario, por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso, tienen la consideración de:

- Conjunto de datos: la información a que se refieren cada a una de las letras a), c), d), f) e i). En este sentido una cuestión frecuente puede ser cómo saber con certeza que las funciones ejercidas y los riesgos asumidos por una de las entidades del grupo no han afectado indirectamente a la operación vinculada realizada por el obligado tributario con otra entidad del grupo.

- Dato: la información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados en las letras b) y e). Muchas veces no será fácil determinar si cada una de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles titularidad del grupo afectan o no indirectamente a la operación vinculada realizada por el obligado tributario; así como cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, sea escrito o no; acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos a los que se refieren las letras g) y h).

3. Las obligaciones de documentación del obligado tributario.

El artículo 20 del RIS, de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, regula la documentación específica que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración, pertenezca o no a un grupo tributario. De esta regulación queremos destacar las siguientes características:

- a) Periodo al que se refiere la documentación: las obligaciones documentales se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier entidad, pertenezca o no a un grupo. Con este requisito queda claro que la documentación debe referirse al ejercicio en el que se ha realizado la transacción, por lo que no puede considerarse como válida sin más la documentación de ejercicios anteriores o posteriores a aquellos en los que se realizaron las operaciones.
- b) Plazo de validez de la documentación: cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, porque se sigan realizando las mismas operaciones con condiciones similares, no será necesario elaborar nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones necesarias. Ambos requisitos, referidos al periodo y plazo, obviamente, son idénticos a los que hemos visto anteriormente para el grupo.
- c) Contenido de la documentación.

3.1. Obligación general de documentación.

Todo obligado tributario que realice una operación vinculada según el artículo 20.1 del RIS debe elaborar la documentación específica de acuerdo con los criterios que vamos a analizar a continuación, excepto que se encuentre en alguno de los supuestos de excepción de esa obligación general, como consecuencia de la modulación ya comentada a que se refiere el preámbulo del Real Decreto 1793/2008 y que se concreta en el apartado 3 del artículo 20 del RIS como veremos más adelante.

Esta obligación documental se concreta en los siguientes contenidos:

- «a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que

se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas».

La información debe ser detallada para comprender la naturaleza y características de cada operación, sin perjuicio de la posibilidad de realizar la agregación de aquellas operaciones que sean agregables. El problema está en cuál es el límite del nivel de detalle hasta el que hay que descender, que no puede ser otro que el de la normal comprensión de la operación teniendo en cuenta la información que se va a suministrar dentro del conjunto de la obligación de documentación. Sorprende que no se pida información sobre el sector de actividad y la estrategia empresarial del obligado tributario, así como su relación con la del grupo. Cuando se trate de operaciones vinculadas realizadas con paraísos fiscales, además de la anterior información, se exige otra específica para identificar a la persona que haya actuado en nombre de los vinculados y, si se trata de una entidad residente, el nombre de los administradores; se intenta en definitiva tener una identificación personal de los residentes en el paraíso fiscal.

«b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del RIS.

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

Como vemos, el análisis de comparabilidad forma parte de las obligaciones de documentación. El artículo 16 del RIS regula dicho análisis como un proceso necesario para la determinación del valor de mercado, que junto con la información constituyen los factores que determinarán la elección del método de valoración más adecuado; por tanto, ambas exigencias de información están interrelacionadas, de tal forma que no se puede explicar razonablemente la elección de un método o métodos sin hacer referencia al análisis de comparabilidad realizado. También se exige que se explique cómo se ha aplicado el valor o intervalo de valores que se han obtenido y utilizado, pues como señalan las Directrices de la OCDE el valor de mercado no es un valor absoluto sino que éste puede moverse dentro de un rango de mercado y por ello el obligado tributario en su análisis de comparabilidad, de acuerdo con los comparables de que haya podido disponer habrá obtenido un valor o un intervalo de valores en función de las técnicas estadísticas de que se haya servido. En cualquier caso dicha explicación deberá ser suficientemente clara para que la Administración pueda entender por qué se ha elegido el método/os, cómo se han aplicado y el valor o valores considerados. Aquí habrá que identificar los comparables externos e internos que se han utilizado.

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

El artículo 16.5 de la LIS regula la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades pero ahora lo que se pide es la información sobre el reparto de gastos realizado y, si los hubiere, los acuerdos alcanzados para su reparto, todo ello sin perjuicio de que como operación vinculada debe aportar la documentación exigible a la misma, pues tales servicios deben valorarse a valor de mercado. A su vez, el artículo 16.6 de la LIS regula la deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes. Pero en este caso el artículo 17 del RIS desarrolla los requisitos que deben cumplir dichos acuerdos suscritos por el obligado tributario para que los mismos sean deducibles, que son los siguientes:

- La identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 20 del RIS.
- El ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos.
- Su duración.
- Criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes.
- La forma de cálculo de sus respectivas aportaciones.
- Especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes.
- Consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes.
- Cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

Toda esta información específica tiene como finalidad facilitar a la Administración la tarea de verificar si se cumple la regla de proporcionalidad entre los costes incurridos y los derechos y beneficios o utilidades que se derivan de los resultados conseguidos.

- «e) 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.»

Esta información es de carácter abierto y sometida al criterio del obligado tributario, quien deberá incorporarla cuando la considere adecuada y conveniente para una mejor comprensión de la operación vinculada.

Un «Pacto parasocial» es un acuerdo entre accionistas de una sociedad que se establece para definir la orientación del voto en las juntas generales, o con el fin de establecer límites o condiciones a la libre transmisibilidad de sus acciones (o de valores convertibles o canjeables por acciones). Los pactos parasociales son pactos privados amparados por el artículo 1.255 del Código Civil, que se utilizan para regular todos los aspectos que la propia sociedad y sus partícipes creen convenientes e imprescindibles. Se trata pues de un contrato privado entendido como un conjunto de pactos o normas que regirán el funcionamiento societario, las relaciones entre los socios y la sociedad, las relaciones de los socios entre sí y la forma

en que éstos actuarán frente a terceros. La LIS sólo plantea la exigencia de documentar las operaciones vinculadas, pero en este caso se está exigiendo información totalmente ajena en muchos casos a las mismas.

3.2. Obligaciones reducidas de documentación.

De acuerdo con el artículo 20.3 del RIS «Las obligaciones documentales previstas con carácter general no serán exigibles en su totalidad, cuando una de las partes que intervenga en la operación sea:

- Una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la LIS.
- O una persona física.
- Y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales».

EJEMPLO 3:

1. La sociedad «A» controla el 70 por 100 del capital de la sociedad «B» y realizan operaciones entre sí.

La cifra de negocios, en millones de euros, ha sido la siguiente:

	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Sociedad «A»	9	20	5
Sociedad «B»	5	4	2
	14	24	7

Ambas sociedades constituyen un grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

2009 y 2010: ambas entidades pueden acogerse al régimen de las empresas de obligación reducida de documentación. En el caso de la sociedad «A» sólo para las operaciones que realiza con la sociedad «B». Si «A» hace operaciones vinculadas con otra sociedad «C», que factura 30 millones de euros, por todas estas operaciones está sometida al régimen general de documentación. Es decir, «A», puede estar sometida a los dos tipos de obligaciones de documentación.

2. Don XX es titular del 60 por 100 del capital de la sociedad «A» y del 70 por 100 de la sociedad «B». Ambas sociedades realizan operaciones entre ellas y el socio persona física, en el ámbito de su actividad económica, ha realizado a la sociedad «A» compras en cada año, 2009 y 2010, por valor de 10 millones de euros y a la sociedad «B» ventas por valor de 6 millones en 2009 y de 9 millones en 2010.

.../...

.../...

La cifra de negocios de las sociedades, en millones de euros, ha sido la siguiente:

	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Sociedad «A»	20	15
Sociedad «B»	10	12
	<u>30</u>	<u>27</u>

En este caso no hay grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Tanto en 2009 como en 2010, todas las partes vinculadas, la persona física y las entidades, pueden presentar documentación reducida por esas operaciones.

Por las operaciones que realicen entre sí «A» y «B», deben cumplir la obligación general de documentación.

3. Don XX, que como persona física no ejerce ninguna actividad económica, es titular del 60 por 100 del capital de la sociedad «A» a la que en 2009 vende una nave industrial y en 2010 compra una plaza de garaje.

La cifra de negocios de la entidad, en millones de euros, ha sido la siguiente:

	<u>2009</u>	<u>2010</u>
Sociedad «A»	6	20

En este caso no hay grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Tanto en 2009 como en 2010, sólo la entidad tiene obligación de presentar documentación reducida.

Por tanto, es suficiente con que una de las dos partes que interviene en la operación vinculada cumpla estos requisitos, en el caso de tratarse de entidades estén integradas o no cualquiera de ellas en un grupo, para que se rebajen las obligaciones de documentación a ambas partes, excepto que alguna de ellas sea residente en un paraíso fiscal, en cuyo caso las obligaciones específicas de documentación de los obligados tributarios serán las generales.

Cuando en una operación vinculada intervenga una persona física entendemos que solamente tiene obligación de documentar si dicha operación ha sido realizada en el ámbito de su actividad económica, de acuerdo con el artículo 28 del LIRPF. Cuestión distinta es la regla de valoración especial de l artículo 41 de la LIRPF, que remite obligatoriamente al artículo 16 de la LIS, se haya realizado la operación vinculada en el ámbito personal o dentro de una actividad económica.

Contenido de la documentación reducida:

De acuerdo con el artículo 20.3 del RIS esta documentación es la siguiente:

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

Sólo las previstas en las letras a), b), c) y e) del artículo 20.1 del RIS.

2. Cuando la operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

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

En este caso, frente a la lista cerrada de métodos de valoración que da el artículo 16.4 de la LIS, el RIS sigue el criterio del marco conceptual de la contabilidad, dentro del PGC, que, en el ordinal 6.º al describir el valor razonable y el uso de modelos y técnicas de valoración, se refiere al método de descuento de flujos de efectivo, abandonando así dicha lista a favor de una interpretación más abierta, siguiendo las propias Directrices de la OCDE, de tal forma que cuando se trata de estas operaciones, entendemos que con independencia de su volumen, la utilización de otros métodos resulta necesaria y oportuna.

- «3. En los supuestos de transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles.

Las previstas en las letras a), c) y e) del artículo 20.1 del RIS.

4. Cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que les resulte de aplicación lo previsto en el artículo 16.6 del RIS.

La prevista en la letra a) del artículo 20.1 del RIS, así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS.

5. En los restantes casos.

Las previstas en las letras a) y e) del artículo 20.1 del RIS, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.»

Es decir, todas las operaciones soportan unas obligaciones de documentación reducidas, en función de las características subjetivas de las partes o del tipo de operaciones.

Régimen sancionador.

También conviene recordar que a efectos de la aplicación del régimen sancionador por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso, tienen la consideración de:

- Conjunto de datos: en relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, constituyen distintos conjuntos de datos la información a que se refieren cada una de las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 20 del RIS y las descritas en las letras b), d) y e) del apartado 3 del artículo 20 del RIS.
- Dato: la información relativa a cada una de las personas a que se refiere la letra a) del apartado 1.

En el siguiente cuadro podemos ver la documentación reducida del obligado tributario de acuerdo con el artículo 20.3 del RIS.

DOCUMENTACIÓN OBLIGADO TRIBUTARIO (art. 20 RIS)

Características Tipo Documentación general (art. 20.1 RIS)	Documentación reducida (art. 20.3 RIS)					RS
	P. física en EO con control 25% entidad [art. 20.3 a)]	Transmisión de negocios o valores no cotizados [art. 20.3 b)]	Transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles [art. 20.3 c)]	Servicios profesionales socios a sociedades profesionales [art. 20.3 d)]	Resto casos	
a) Nombre, apellidos, razón social, NIF del OT y de los que realizan OV y descripción detallada, naturaleza, características e importes.	sí	sí	sí	sí	sí	Dato: La información de cada persona o entidad
b) Análisis de comparabilidad	sí	—	—	—	—	CD
c) Explicación y justificación método de valoración elegido y valor o intervalo de valores derivado	sí	—	sí	—	sí ⁽¹⁾	CD
d) Criterio reparto de gastos por prestación de servicios y acuerdo reparto de costes	—	—	—	—	—	CD
e) Cualquier otra información relevante utilizada y pactos parasociales	sí	sí	sí	—	sí	CD
[art. 20.3 b) RIS] Ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores.	—	sí	—	—	—	CD
[art. 20.3 c) RIS] Justificación cumplimiento requisitos art. 16.6 RIS por profesionales socios.	—	—	—	sí	—	—
Régimen sancionador (RS)	—	CD	—	CD	CD	CD

OT: obligado tributario; OV: operación vinculada; EO estimación objetiva; CD: conjunto de datos.

⁽¹⁾ Sólo identificación del método de valoración elegido y el intervalo de valores derivado.

EJEMPLO 4:

Don XX ejerce la actividad económica de panadería y bollería en estimación directa en IRPF, siendo él el único titular de la actividad. Está casado con doña YY en régimen de separación de bienes. A su vez, don XX tiene el 70 por 100 del capital social de la sociedad anónima «La Harinera». Con otro socio que controla el 20 por 100 del capital de la sociedad anónima tiene suscrito un acuerdo por el que si durante los tres próximos años los beneficios crecen al 10 por 100 acumulado, le compra su participación a un precio convenido.

En el año anterior la facturación de la sociedad anónima ha sido de 9 millones de euros y don XX le adquiere el 80 por 100 de sus necesidades de harina en cuatro entregas trimestrales a lo largo del año, por igual importe y en las mismas condiciones. El local en el que ejerce su actividad de panadería es propiedad exclusiva de su cónyuge, que también tiene alquilada una nave industrial a la sociedad anónima «La Harinera»; en diciembre vende la nave a la sociedad anónima. La sociedad anónima controla el 20 por 100 del capital social de otra sociedad «La Triguera» a la que compra el 50 por 100 de sus necesidades de cereales, con entregas mensuales de las mismas cantidades y en idénticas condiciones. En el año anterior «La Triguera» ha facturado 10 millones de euros.

La información a suministrar será la siguiente:

a) Doña YY.

Como persona física que no ejerce actividad económica no tiene ninguna obligación de documentar. Por la cesión del local a su marido no hay operación vinculada, otro tema es la regla de valoración a que se refiere el artículo 30.2.3.^a del IRPF. Por el alquiler y venta de la nave a sociedad anónima «La Harinera» sí que hay operación vinculada, con obligación de valorar por el artículo 41 del IRPF a valor de mercado, pero no debe documentar la operación por el artículo 20 del RIS.

b) Don XX.

Como titular de la actividad económica, por la cesión del local donde ejerce su actividad cuyo titular es doña YY, debe valor la misma de acuerdo con el artículo 30.2.3.^a del IRPF, pero no hay operación vinculada. Por las compras que realiza a la sociedad anónima «La Harinera» sí que hay operación vinculada y como persona física sólo debe documentar el contenido de las letras a) y e) a que se refiere el artículo 20.1 del RIS, así como debe identificar el método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo y los pactos parasociales; si ha encontrado comparables externos o internos y el método utilizado ha sido el del precio libre comparable es suficiente con su identificación y los intervalos de valores derivados de los comparables.

También debe informar del acuerdo parasocial por el cual tiene previsto comprar a otro socio su participación a un precio convenido en función de los beneficios esperados.

c) Sociedad anónima «La Harinera».

Como en el año anterior su facturación ha sido de 9 millones no puede acogerse a la documentación reducida con carácter general, pero debemos distinguir las operaciones

.../...

.../...

vinculadas de venta a la persona física y las compras a la otra entidad vinculada en las que ambas partes tienen obligación de documentar.

1. Venta de harinas a don XX.

Es una operación vinculada pero como en la misma una de las partes es una persona física que ejerce una actividad económica se puede aplicar la regla de documentación reducida del artículo 20.3 del RIS.

Por tanto, su obligación de documentación se reduce a la prevista en el artículo 20.1 a) y e) del RIS, así como a la identificación del método de valoración empleado y el intervalo de valores derivados del mismo.

2. Compra de cereales a la sociedad anónima «La Triguera».

Como ambas entidades han facturado en el año anterior más de 8 millones de euros, y la compra es una operación vinculada, sin que haya grupo, debe cumplir con todas las obligaciones a que se refiere el artículo 20.1 del RIS, es decir, el paquete general.

3. Alquiler de la nave y compra a doña YY.

Como ya hemos comentado, doña YY no tiene obligación de documentar por estas operaciones, pero la sociedad «La Harinera» sí; ahora bien, como la operación se realiza con una persona física, sus obligaciones serán las del artículo 20.3 del RIS. Por el alquiler debe cumplir las obligaciones previstas en el artículo 20.3 e) del RIS, mientras que por la compra del inmueble las del artículo 20.3 c) del RIS, es decir, las previstas por el artículo 20.1 a), c) y e) del RIS. Así, aunque las obligaciones de información son las reducidas, de acuerdo con la diferente naturaleza de cada operación, arrendamiento del inmueble y posterior venta, para cada una se exige un contenido específico de documentación.

Por tanto, vemos cómo para cada tipo de operación vinculada puede existir diferente contenido de documentación, en función de las características subjetivas de las partes y de la propia naturaleza de la operación.

c) Sociedad anónima «La Triguera».

Como ha facturado en el año anterior 10 millones de euros, por su operación vinculada de venta de cereales a «La Harinera», que facturó 9 millones de euros, debe cumplir la obligación de documentación general del artículo 20.1 del RIS.