

Las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas

La exoneración operada para pymes por los pactos de Zurbano

Las operaciones vinculadas

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificó el régimen de las llamadas operaciones vinculadas, dando nueva redacción al Art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Se trata de una profunda reforma, de la que se debe destacar su complejidad y alcance general para todas las empresas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

No en vano, se consideran operaciones vinculadas –entre otras– las realizadas entre una sociedad y sus socios (con participación superior al 5%) o entre una sociedad y sus administradores, así como las realizadas con los familiares hasta tercer grado de ambos; por ejemplo, constituyen operaciones vinculadas, a estos efectos, el sueldo que la empresa satisfaga a la mujer de su socio mayoritario, la retribución que reciben los miembros de los órganos de administración o las ventas que se realicen a una empresa en la que exista una participación superior al 5%.

Obligaciones derivadas de las operaciones vinculadas

El nuevo régimen establece que la valoración de las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado pasa de ser una facultad de la Administración tributaria a una obligación del contribuyente, sin condiciones. En la normativa anterior la sustitución (por la Administración tributaria) del valor convenido por el valor normal de mercado se condicionaba a que el valor convenido hubiese determinado una tributación en España inferior a la que hubiere resultado por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Por otra parte, a la obligación de valoración se añaden dos obligaciones suplementarias: la obligación de documentar y la de aportar dicha documentación a la Administración tributaria.

El contribuyente debe elaborar y mantener una determinada documentación a disposición de la Administración tributaria para que ésta pueda verificar o comprobar que se han aplicado efectivamente valores de mercado en sus operaciones vinculadas. La preparación de esta documentación tiene un grado elevado de complejidad, pues debe justificarse que el valor de la operación vinculada es un valor que aplicarían entidades independientes. Ello exigirá un esfuerzo relevante de indagación pues –en la mayor parte de los casos– será necesario acudir a fuentes externas de información para analizar cuáles son los precios que aplican otras empresas. En muchas ocasiones las fuentes de información serán insuficientes o incompletas, lo que aportará un elevado grado de inseguridad al análisis realizado.

La Ley establece los métodos de valoración que son aceptados por la Administración tributaria, así como la estructura básica de la documentación. Pero hemos de destacar que las aportaciones de la Ley al respecto son, en su inmensa mayoría, transposiciones del sistema de documentación normalizada por la OCDE que se aplica para empresas multinacionales en el ámbito de los convenios de doble imposición. Ello comporta, en la práctica, dificultades de adaptación cuando se trata de operaciones realizadas por empresas que todas estén situadas en el Estado español y, especialmente, cuando se trata de pequeñas y medianas empresas, con estructuras de medios materiales y personales muy contenidas, sobre todo en la situación actual de crisis económica global.

En el caso de los grupos de empresas, la Ley prevé una obligación especial, pues están obligados a preparar una documentación específica suplementaria (denominada en la práctica *Master File*, a diferencia de la que debe preparar cada empresa, que se denomina *Country File*).

Las sanciones relacionadas con la no aportación de la documentación

Se configuran como infracciones tributarias la no aportación y/o la aportación deficiente de

Son operaciones vinculadas, entre otras, las realizadas entre una sociedad y sus socios (con participación superior al 5%) o entre una sociedad y sus administradores, así como las realizadas con los familiares hasta tercer grado de ambos

La exención de documentación para pequeñas y medianas empresas prevista en los Pactos de Zurbano es una exoneración insuficiente

la documentación, así como la incoherencia entre la valoración aplicada y la que se derive de dicha documentación.

Las sanciones que se prevén en la Ley son bastante elevadas: 15.000 euros por cada conjunto de datos y 1.500 por cada dato omitido, incorrecto o falso. En la práctica, no documentar una operación vinculada podría conllevar una sanción a partir de 63.000 euros. Dicho importe podría ser multiplicado por el número de operaciones vinculadas no documentado. En el caso de la documentación a preparar por un grupo de empresas (*Master File*) la sanción podría superar los 75.000 euros.

Y ello es de aplicación si la Administración tributaria no modifica la valoración de las operaciones vinculadas: son sanciones sólo por no elaborar la documentación. Si la Administración considera que debe modificarse la valoración realizada por las entidades vinculadas la sanción mínima será del 15% de la corrección con el mínimo del doble de los importes mencionados con anterioridad.

La simplificación para PYMES de los Pactos de Zurbano.

El Real Decreto-ley 6/2010 de 9 de abril (denominado Pactos de Zurbano) ha previsto una exención de documentación para pequeñas y medianas empresas. Pero esta exención está condicionada a dos requisitos acumulativos:

- Debe tratarse de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 8.000.000 euros;
- El importe conjunto de las operaciones vinculadas no supere 100.000 euros a valor de mercado.

Estas reglas no se aplicarán cuando existan operaciones vinculadas entre 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.

En nuestra opinión, se trata de una exoneración insuficiente. La cifra de exoneración es global para todas las operaciones: 100.000 euros es una cifra a la que una PYME puede llegar fácilmente si emplea a un par de familiares y paga alquiler a sus socios por el uso de los inmuebles donde se desarrolla la actividad.

Merece la pena destacar que el Real Decreto-ley 6/2010 ha rebajado en parte las sanciones para las empresas que cumplan el primero de los requisitos (importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inferior a 8.000.000 euros) situándolas como máximo en el 10% del importe de las operaciones vinculadas (o el 1% de su cifra de negocios, si es inferior); no obstante, los importes siguen siendo muy elevados.

Anuncio de una ulterior simplificación

Sin perjuicio de la exoneración mencionada, el Real Decreto-ley 6/2010 contiene un mandato al Gobierno para que en un plazo de tres meses –a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado– tramite una nueva modificación para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas derivada de la realización de operaciones vinculadas, 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.

Creemos que este anuncio es más descorazonador que esperanzador. Si el Gobierno agota el plazo previsto en el Real Decreto-ley, esta nueva simplificación verá la luz el mes de julio, momento en el que todas las compañías deberían tener ya a disposición de la Administración tributaria la documentación correspondiente (coincidiendo con el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades, que en casi todas las empresas es del 1 al 25 de julio).

¿Qué deben hacer entonces las empresas? ¿Esperar esta nueva modificación hasta julio o preparar la documentación en base a la normativa actual? Somos de la opinión de que todas las normas deben ser objeto de un estricto cumplimiento, pero en este caso debemos reprochar que a pocos meses de su exigibilidad aún esté pendiente de desarrollo la concreción de las obligaciones de documentación para pequeñas y medianas empresas. Esperemos que esta situación no se mantenga durante mucho tiempo...