



DAVID FERNÁNDEZ

Socio director Sala & Serra Abogados. Profesor en el Máster de Tributación y en el Máster de Asesoría de Empresas del Centro de Estudios Financieros.



ALBERTO CASALE

Asociado Sala & Serra Abogados. Ha sido asociado del equipo de precios de transferencia de Ernst & Young Abogados en Madrid.

Operaciones vinculadas: ¿a qué atendernos?

A escasos días de concluir el plazo para la presentación del Impuesto sobre Sociedades para la mayoría de las empresas del país, el 25 de julio, los profesionales del sector se encuentran con dificultades importantes respecto a la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas. Esta incertidumbre la motiva la publicación de un Proyecto de Real Decreto que modifica (una vez más) la normativa en relación con esta materia.

La falta de planificación y reflexión respecto a un cambio de este calado afecta de lleno a la seguridad jurídica de nuestro país. ¿Qué opinión generará en las empresas extranjeras que han invertido en España, por ejemplo a través de una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), y en los contribuyentes locales una nueva modificación de la normativa fiscal de operaciones vinculadas a menos de dos meses de presentar el Impuesto?

Evolución normativa

El cambio fundamental de la reforma introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal en materia tributaria consistió en el traslado efectivo de la carga de la prueba en operaciones vinculadas de la Administración al contribuyente. Es decir, que ahora es el contribuyente el que debe demostrar que los precios aplicados en sus operaciones vinculadas se corresponden con los precios de mercado (principio básico de la fiscalidad).

Sin embargo, la reforma de diciembre de 2006 se retrasó hasta febrero de 2009 de manera injustificada por la falta de la aprobación de un reglamento que definía precisamente lo que se debía cumplir (Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Esta demora originó, en muchos casos,



el desinterés por parte de los contribuyentes y de los despachos, así como la oportunidad perdida de la Administración tributaria de transmitir la importancia de la reforma y, sobre todo, de formar al contribuyente en su aplicación.

“La reforma de la Ley originará un impacto documental real muy limitado o nulo”

Cuando muchos contribuyentes ya habían cumplido o estaban en proceso de cumplir con este nuevo deber formal y muchos despachos profesionales invertían recursos en adquirir bases de datos y preparar a sus profesionales, se aprobó el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, una norma que modificaba parcialmente la norma de operaciones vinculadas respecto a pymes. ¿Qué se le puede decir al empresario serio y previsor que contrató trabajos que ahora se quedan sin contenido?

Pero ahí no termina este galimatías en que ha convertido el Gobierno la aplicación de esta norma: **a dos meses del plazo máximo para la declaración del Impuesto**, se ha publicado un desconcertante Proyecto que introduce nuevos y confusos cambios, ya que amplía la exención documental a *“el conjunto de las operaciones que no excedan de 250.000 euros realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones”*.

En nuestra opinión, este Proyecto pretende introducir, de manera imperfecta e improvisada, modificaciones a nivel reglamentario que inesperadamente vacían de contenido las modificaciones realizadas sobre la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobadas en el denominado “Pacto Zurbaro”. Eso, dos meses antes de la declaración del Impuesto, dos meses antes de haber cambiado las reglas del juego establecidas desde diciembre de 2006, premiando a los contribuyentes que no habían preparado sus deberes formales y penalizando a los que sí, y esta vez sin importar que fueran o no empresas de reducida dimensión.

Situaciones confusas

Estas modificaciones generan, además, una serie de situaciones confusas y dudas de difícil aclaración en tan poco tiempo, muchas de las cuales parecen ser consecuencia de una falta de comprensión respecto al espíritu de la norma así como a su aplicación práctica.

Por ejemplo, y desde una perspectiva de mero cumplimiento formal, podría producirse que un contribuyente sin obligación de documentar sus transacciones (todas ellas menores de 250.000 euros) pudiera tener que documentar

el funcionamiento de su grupo. En la actualidad, **el documento de precios de transferencia incluye obligaciones de documentación tanto para el grupo como para el obligado tributario, pero el Proyecto de reforma establece exenciones sólo sobre estos últimos requisitos**. Así, una empresa cuyas transacciones no están obligadas a documentarse podría ser sancionada por no haber documentado sus “no transacciones”.

Asimismo, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) establece **requisitos específicos para la deducibilidad del gasto originado en ciertas transacciones**, como, por ejemplo, la prestación de servicios y acuerdos de reparto de costes. Sin embargo, si el gasto registrado en estas transacciones fuese inferior a los 250.000 euros y, por lo tanto, no existiese la necesidad de documentarlo, ¿cómo se podría cumplir con estos requisitos?, ¿la deducibilidad se entenderá de manera automática?

Sin embargo, los mayores defectos se observan a niveles de aplicación práctica y comprensión técnica de la norma. Las directrices de precios de transferencia de la OCDE establecen que el análisis de las transacciones vinculadas deberá hacerse transacción por transacción, y sólo se recurrirá al análisis conjunto de distintos tipos de transacciones en aquellas circunstancias en las que no haya más remedio. En ese sentido, si el objetivo de la norma era atacar la libre fijación de precios en operaciones entre partes vinculadas, ahora es el análisis del precio de la transacción el que se ha convertido en el protagonista de la Ley. Actualmente, ese mismo espíritu se incluye de manera indirecta en la jerarquía de métodos, y los métodos directos o transaccionales son preferidos a los métodos indirectos o de márgenes.

Establecer como hito de discriminación documental un **valor mínimo sobre un conjunto de operaciones con la misma persona o entidad vinculada**, y no sobre un tipo específico de operación (en la práctica, se analizan tipos de transacciones de manera agregada, según sus características, por ejemplo, préstamos, compraventa de mercancía, alquileres, etc.), contraviene el objetivo de la norma y crea distorsiones que pueden ocasionar que no se obtenga la más mínima reducción de requisitos documentales.

Por ejemplo, una empresa que realice tres tipos de operaciones (A+B+C) con partes vinculadas podría tener que valorar las tres transacciones si el importe conjunto superase ese límite mínimo con una de las partes. Estarían exentas de documentación las transacciones con el resto de las partes vinculadas, sin importar que el coste de documentar dependa del número de tipos de transacciones que analizar, dado que su aplicación es casi siempre transversal a todas las partes vinculadas. Es decir, el análisis de la transacción A generalmente sirve para todas las transacciones que realice el contribuyente. Por lo tanto, establecer un importe mínimo sobre un conjunto de transacciones y no sobre una transacción o

tipo de transacción específica obligaría al contribuyente a documentar, por ejemplo, una transacción del tipo A de importe 50 € si las operaciones del tipo B y C con una parte vinculada específica superasen los 249.951 euros. Eso, cuando quizá ese tipo de transacción A haya quedado registrada con otras partes vinculadas por valores realmente relevantes, pero con importes inferiores a 250.000 euros.

“Los cambios planteados suponen una burla para el contribuyente responsable que prepara con antelación sus deberes”

euros con personas jurídicas fue en abril de 2010 del 2,71%. De esa forma, si un préstamo fuese la única transacción realizada por el contribuyente con una parte vinculada específica (algo común en grandes grupos multinacionales, en los que

Adicionalmente, el Proyecto parece no considerar el impacto de este enfoque en ciertos tipos específicos de operaciones, como, por ejemplo, las operaciones financieras (préstamos y avales/garantías). Según el Banco de España, el tipo de interés bancario medio para operaciones de préstamo de más de un millón de

las filiales suelen estar especializadas), únicamente se analizarían los préstamos cercanos a los nueve millones de euros, volúmenes que están completamente fuera del alcance de pymes, originalmente el tipo de empresa que se pretendía proteger con esta reforma.

Conclusión

Establecer requisitos de documentación sobre un conjunto de operaciones y no sobre el importe conjunto de tipos de operaciones parece totalmente desacertado desde una perspectiva técnica, ya que contraviene el objetivo último de la norma. Además, la reforma de la Ley originará un impacto documental real muy limitado o nulo (aplicación transversal a otras partes vinculadas) y posiblemente contrario a los intereses de la Administración tributaria.

Los cambios planteados, que en origen buscaban la protección de las empresas de reducida dimensión, afectarán de manera negativa al objetivo de la norma, despreciando su importancia real para el Estado, además de convertirse en una burla para el contribuyente responsable que prepara con antelación sus deberes. La seguridad jurídica es una de las principales demandas de los empresarios cuando invierten su dinero; recurrir a continuas modificaciones de normas fundamentales puede generar más costes que beneficios a la sociedad considerada en su conjunto, no sólo al contribuyente. ■

