



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho tributario empresarial

Análisis del artículo único apartado 10 del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Capítulo V del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, referente a operaciones vinculadas

por

Xavier Ros García

Abogado

Barcelona, 20 de diciembre de 2008

I. Breve referencia histórica y antecedentes de la reforma

I.1.- Vehículo de la reforma: Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal

En fecha 30 de noviembre de 2006 se publicó en el B.O.E. la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, en adelante Ley Antifraude.

A grandes rasgos, y a la hora de determinar el alcance y filosofía que informa dicho precepto, resulta aconsejable analizar su preámbulo, en el cual se incluyen, entre otras, las siguientes referencias.

Por un lado, se indica que *“El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo el sistema tributario”*.

Una vez sentada la idea que justifica la implementación de esta Ley, se indica que la misma *“tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal. Dichas modificaciones forman parte en su mayoría del Plan de Prevención del Fraude Fiscal y suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley”*.

A los efectos de cumplir con la finalidad antes aludida, la Ley Antifraude introdujo diversas modificaciones, tanto a la normativa tributaria, propiamente dicha, como en otras disposiciones legales, que si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación.

Dentro del elenco de novedades antes aludido, la que probablemente resulta más significativa es la que se refiere a las denominadas “operaciones vinculadas”. De suerte que se introducen modificaciones realmente importantes, en cuanto a su tratamiento y regulación, a través de la nueva redacción del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS.

Es de destacar que han tenido que transcurrir prácticamente dos años desde la publicación de la mentada Ley Antifraude para que la Administración tributaria haya sido capaz de aprobar el reglamento de desarrollo de la misma, pieza necesaria para su efectiva aplicación, ya no sólo en el aspecto formal sino también incluso – y esto es a la sazón lo más preocupante – en el sustantivo.

El proceso de tramitación del Reglamento regulador ha sido prolijo y complejo, pero al fin, concretamente en el BOE del día 18 de noviembre de 2008, podemos encontrar una norma escrita, concretamente el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, *por el que se*

modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en adelante Reglamento Antifraude.

I.2.- Valoraciones críticas preliminares

Sin pretender entrar en valoraciones subjetivas acerca de la finalidad y mecanismo de la reforma, aspecto que probablemente lleva implícita una carga personal que va más allá de los objetivos de una ponencia de estudio tributaria, es mi opinión que subyacen diversos aspectos merecedores de crítica, en relación con el tema analizado.

Muy especialmente, es mi opinión que la Ley Antifraude adolece de flagrantes contradicciones, cuando no imprecisiones conceptuales de bulto, que hacen que, como primera idea, resulte claramente criticable. Y a estos efectos, resulta especialmente cuestionable la referencia relativa a las operaciones vinculadas. De suerte que, cuando estamos analizando las operaciones vinculadas, y toda la problemática a ellas inherente, el ámbito de interpretación y análisis parece, claramente, ajeno a un contexto de fraude fiscal, pasando a un mero escenario de reglas de valoración, sin más. El hecho de comparar las consecuencias fiscales, por ejemplo, de una trama organizada para defraudar el IVA, con una política de precios entre sociedades vinculadas creo que denota una imprecisión teleológica realmente descomunal.

I.3.- Referencia sucinta al tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas

Como primera idea, mencionar que vuelve a sentarse, como principio fundamental en el ámbito tributario, la obligatoriedad, para los contribuyentes, de valorar las operaciones vinculadas conforme a mercado.

Siendo la característica más novedosa, según se estudiará de forma pormenorizada, la inclusión de un elenco realmente prolijo, de obligaciones formales y documentales ligadas a este tema. Baste citar, para enfatizar el alcance de la presión documental ínsita en la regulación de referencia, que el régimen sancionador, de hecho, depende más del incumplimiento formal que de la propia determinación de valores en su caso contraria a mercado.

II. Determinación del valor de mercado

II.1.- Métodos de valoración en el TRLIS

De conformidad con el artículo 16.4 del TRLIS, en su nueva redacción, resultante de la Ley Antifraude, para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un

bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

A grandes rasgos, este método supone disponer de documentación sobre los valores de mercado de transacciones comparables, obtenidos a través de empresas de tasación, cotizaciones de mercados organizados, estudios de valores de mercado...

Se trata de un método que podría considerarse fiable en los casos en que una empresa independiente venda el mismo producto que a su vez se vende entre empresas vinculadas. Ahora bien, deberán en su caso efectuarse los correspondientes ajustes valorativos en función de las circunstancias concretas de cada caso, partiendo de la base de que no siempre dichas circunstancias serán idénticas. Así, y a título de meros ejemplos:

- Distintas condiciones *Incoterm*: F.O.B. en fábrica, C.I.F., C.F.R.,...
 - Volúmenes de operaciones. Lógicamente la determinación de precios no será idéntica cuando los volúmenes de transacciones no lo sean. De hecho la diferencia en cuanto al volumen de transacciones es la que, normalmente, justificará los distintos *rappels* aplicados por las partes.
 - Distinta calidad del producto, ya sea por los componentes del mismo, o por su origen, la distinta patente o modelo de utilidad que lo sustenta...
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Este método, según diversas opiniones en sede administrativa, supone ofrecer documentación detallada del margen de beneficio propio o, en su defecto, del margen de empresas independientes. Resulta obvio la dificultad práctica en cuanto al conocimiento de dicho margen, pudiendo utilizarse, a dichos efectos, estudios sectoriales o en su caso bases de datos comerciales, tipo SABI o AMADEUS.

- c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

También respecto a este método deberá tratarse de ofrecerse justificación detallada del margen de beneficio, resultando asimismo conveniente disponer de información procedente de bases de datos o estudios sectoriales.

En el caso del método de precio de reventa es muy importante el análisis comparativo de las funciones realizadas, tomando en consideración diversos aspectos que subyacen: activos empleados, riesgos asumidos...

Resulta más fácil determinar un margen de precio de reventa adecuado en los casos en que el revendedor no añade un valor sustancial al producto.

Asimismo, no cabe duda que el monto final del margen de reventa se verá claramente influido por las actividades efectivamente desarrolladas por la entidad que lo determina. Así, podemos encontrarnos con un elenco de situaciones, desde que el revendedor ejecuta actividades mínimas, como mero comisionista de transporte, hasta el supuesto en que el revendedor asume la totalidad de gastos inherentes a la propiedad del producto, de publicidad, marketing, distribución y garantía de los bienes, financiación de stocks... A mayor volumen de actuaciones asumido por el revendedor mayor deberá ser el margen.

Es importante mencionar que, con la nueva regulación, los meritados métodos de valoración serán aplicables indistintamente, sin que prevalezca necesariamente el método de precio comparable. En el supuesto que, debido a la complejidad de las operaciones realizadas, no pueda aplicarse ninguno de esos métodos -lo cual deberá acreditarse por parte del contribuyente-, la Ley Antifraude prevé la aplicación de alguno de los que se explicitan a continuación:

- d) Precio derivado de la distribución del resultado de la operación de que se trate, teniendo asimismo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

Cabe reseñar a estos efectos distintos métodos aplicables: de distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada, que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte de resultado común derivado de dicho elenco de transacciones, en función de un criterio que refleje las condiciones en que habrían actuado sujetos independientes.

También será básico disponer de información sobre la fijación de precios, a través de estudios sectoriales, bases de datos...

El análisis sectorial de referencia divide los beneficios agrupados de las operaciones vinculadas a examinar en dos fases. En la primera de ellas, se imputa a cada sociedad participante un beneficio suficiente como para proporcionarle una contraprestación adecuada al tipo concreto de operaciones analizado. En la segunda fase, cualquier beneficio o pérdida residual que resulte tras la primera fase se imputaría entre las partes basándose en un análisis de diversas circunstancias concurrentes, de los que pudiese inferir cómo se habría distribuido dicho beneficio residual entre partes independientes: quién ha aportado derechos inmateriales, o bien quién dispone de una posición negociadora con mayor relevancia apriorística...

- e) Sería asimismo planteable una determinación de precios resultante del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, siempre buscando la razonabilidad con el precio que habrían podido obtener sujetos independientes, efectuando cuando sea preciso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

También en este supuesto será necesario disponer de información sectorial, de bases de datos...

En última instancia, como resultado de la aplicación de uno o varios métodos de valoración los contribuyentes podrán obtener un resultado o rango de resultados susceptible de considerarse en términos de libre competencia. A partir de ahí, deberá evaluarse si la fijación de precios se encuentra o no dentro de esa horquilla. Si no fuese así, la consecuencia será el correspondiente ajuste valorativo.

Ahora bien, conociendo el *modus operandi* de la AEAT, cabe presumir que el mentado ajuste no se producirá tan sólo en los casos de flagrante discordancia con los precios resultantes de la estimación de referencia, sino incluso en casos en que simplemente se hayan aplicado precios en la parte baja de la horquilla, incluso estando dentro del rango que configura la valoración de mercado. Lo cual, en mi opinión, estaría vulnerando el alcance de la norma.

Finalmente, por lo que respecta a la posible oposición de la AEAT en cuanto a la valoración otorgada por las partes intervinientes, entiendo que no sería aceptable plantear una corrección que tenga como origen los datos e información sectoriales o de cualquier índole de que disponga la AEAT, a través de sus bases de datos internas, en tanto en cuanto no pueda aportarse de forma transparente e ilimitada al expediente administrativo correspondiente.

II.2- El denominado “análisis de comparabilidad”

Dentro del Preámbulo del Reglamento Antifraude se indica, de forma expresa, que dentro de su articulado el capítulo V “*regula ciertos aspectos relativos a la determinación del valor normal de mercado*”. Haciendo especial hincapié en el “análisis de comparabilidad”, en tanto que elemento determinante del método de valoración que se emplee y de la valoración resultante.

Concretamente, el artículo 16 del Reglamento Antifraude nos brinda determinadas pautas al respecto. Así:

- o A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, se

compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

- Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias (tal y como vienen definidas en el apartado 2 del artículo 16 del Reglamento Antifraude):

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

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

- Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere este apartado se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.
- Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias previamente referidas en la relación anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 del Reglamento Antifraude y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

- El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 del TRLIS, el método de valoración más adecuado.

Con lo cual resulta evidente que la piedra angular en cuanto al proceso valorativo vendrá determinada por el análisis de comparabilidad, en tanto que mecanismo que permitirá a la AEAT decidir al respecto de la valoración aplicada por las partes. A título de resumen, cabe indicar lo siguiente a este respecto:

- Convendrá poner de manifiesto las circunstancias relevantes de las que se disponga a estos efectos.
- En su caso, deberá justificarse la ausencia de comparables independientes.
- Se deberán identificar los comparables utilizados, ya sean internos como externos.
- En caso de diferencias que afecten al resultado del análisis previo se tratará de identificar las correcciones que se hayan tenido que introducir.

Finalmente, señalar que para el caso de prestaciones de servicios por socios profesionales, se introduce en el Reglamento Antifraude un tratamiento específico, a nivel de regulación específica.

III.- Supuesto especial: prestación de servicios por socio profesional

III.1.- Régimen aplicable

Si bien este supuesto está incardinado en el mismo artículo del Reglamento Antifraude que se refiere genéricamente a la determinación del valor normal de mercado, entiendo que por su incidencia práctica y por sus propias características definitorias merece un tratamiento específico.

En todo caso, cabe señalar que el precepto que se analiza a continuación no supone, al menos en mi opinión, una excepción a la regla general de valoración según mercado, así como a las obligaciones documentales inherentes a la misma, sino que constituye lo que se conoce como un *safe harbour* en la nomenclatura internacional. Algo que, a mayor abundamiento, la OCDE rechaza de plano como concepto en el ámbito que nos ocupa.

La consecuencia práctica de este precepto es que, en caso de que se cumplan los requisitos de referencia, los contribuyentes estarán eximidos de justificar que la valoración ha sido de mercado; de hecho incluso no deberán presentar el análisis de comparabilidad previsto a

nivel general. Se trata de un escenario parecido al de las amortizaciones: si se practican las dotaciones según los porcentajes de tablas no deberá justificarse que la amortización corresponde con la depreciación efectiva de los bienes. Pero en cualquier caso, de considerar que el importe que resulta de este precepto no es aceptable, siempre será posible acogerse al régimen general previsto en los apartados precedentes del Reglamento Antifraude y valorar en función de los mismos.

Concretamente, el artículo 16.6 del RIS, según la redacción resultante del Reglamento Antifraude, dispone:

“(....)

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a. Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b. Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c. Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales”.

Por lo que, se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- La entidad vinculada ha de ser de reducida dimensión (referencia por tanto al artículo 108 del TRLIS y al límite que resulta del mismo, esto es, importe neto de cifra de negocios en el período impositivo anterior por debajo de 8 millones de euros).
- Más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales.
- Cuento con los medios materiales y humanos adecuados.

No está de más referirse a la consulta V0002-2007, de 20 de febrero, en la que se analiza, entre otros aspectos, cómo debe interpretarse en su caso el cumplimiento de este requisito. A título de resumen en la mentada consulta se indica lo siguiente:

“A estos efectos debe entenderse como una sociedad que preste los servicios mediante una adecuada estructura económica, es decir, que tenga la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí algún valor añadido. En consecuencia, la empresa, con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social.

En definitiva, se está exigiendo que la empresa tenga el suficiente personal (distinto del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada) con capacidad para prestar esos servicios. En el caso planteado, que la persona contratada a jornada completa que cita el consultante esté cualificada para ejercer actividades propias de la profesión de arquitecto.”

- El resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- La cuantía de las retribuciones de la totalidad de socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad **NO** puede ser inferior al 85 por 100 del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- La cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales debe cumplir los siguientes requisitos:
 - En función de su contribución a la buena marcha de la sociedad (siendo necesario que consten por escrito los criterios aplicables).
 - No puede ser inferior a 2 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales

de la entidad. En ausencia de estos últimos no puede ser inferior a 2 veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el Reglamento del IRPF (que para 2008 queda establecido en 22.100 € año).

Si bien se indica expresamente que el incumplimiento de este requisito en relación con alguno de los socios-profesionales no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes.

III.2.- Breves reflexiones al respecto

Sin perjuicio de que el tema de la nueva regulación de las operaciones vinculadas, en su conjunto, ya resulta de por sí merecedor de la crítica más enérgica, entiendo que por lo que respecta a este tema concreto de la valoración en el ámbito de los socios profesionales se ha dado una vuelta de tuerca que hace que nos encontremos, al menos en mi opinión, ante un escenario indigno de un Estado de Derecho que se precie de serlo. De hecho el flagrante exceso reglamentario ante el que nos encontramos acaba siendo una anécdota puesto en colación con la globalidad de la situación.

Como no quiero extenderme en demasía, me gustaría cuando menos introducir determinadas puntualizaciones:

- Entiendo que el alcance del precepto no se limita a las sociedades que tengan la condición de sociedades profesionales de conformidad con la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que se refiere a entidades que desarrollen una operativa calificable como profesional. Aspecto de por sí problemático, puesto que no hay una definición específica en nuestro ordenamiento tributario de “actividad profesional”.
- Lo que está haciendo este artículo es, precisamente, vulnerar la regla general de valoración según mercado, así como las reglas de determinación de dicho valor basadas en los criterios OCDE.

Precisamente si hay algo que parece quedar claro del estudio de los distintos métodos de valoración es que la determinación de precios debe ser objetiva, atendiendo a las características del bien o servicio, con todos los matices o consideraciones que puedan tener incidencia en la fijación del mismo. Por el contrario, lo que no resulta aceptable es tomar como referencia del valor de mercado el resultado final de la sociedad, como elemento sustantivo.

Pues bien, esto es precisamente lo que hace el artículo 16.6 cuando obliga a valorar la actuación del socio en función de un porcentaje sobre el beneficio societario. ¿Dónde queda la comparabilidad con operaciones análogas? Pensemos un caso concreto, de dos Abogados que trabajan las mismas horas, con idéntica dedicación y responsabilidades, en dos sociedades del mismo sector y tipología, si bien una de ellas, por los motivos que fueren -por ejemplo una operación puntual con un cliente que de la que resulta una minuta excepcional-, obtiene una mayor rentabilidad y mayores beneficios. Para mí el valor de mercado de la retribución de los socios-profesionales como tales debería ser idéntico atendiendo a los criterios genéricos y

objetivos de comparabilidad entre las funciones y capacitación de ambos. Por el contrario, según el artículo 16.6 el precio de mercado para el socio cuya sociedad es más rentable será superior al del otro.

- Partiendo de la base de que según el vigente PGC la valoración de las operaciones vinculadas deberá ser en condiciones de mercado, entiendo que la aplicación del artículo 16.6 podría estar vulnerando de forma sistemática la obligación contable de referencia, puesto que en mi opinión el resultado de este artículo normalmente estará absolutamente alejado de lo que es un valor de mercado, objetivamente considerado.
- La filosofía del artículo 16.6 del Reglamento Antifraude es la que resulta habitualmente de la práctica de las multinacionales, que como regla general no contempla la capitalización de la sociedad, sino que trata de que los activos de las mismas tengan la mayor liquidez posible a los efectos de facilitar la salida y entrada de los socios. De hecho la idea de este artículo resulta próxima a la que resultaba del extinto régimen de transparencia fiscal aplicable a las sociedades profesionales.
- Para una gran parte de sociedades que deseen acogerse a lo dispuesto en el artículo 16.6 supondrá, normalmente, un cambio radical de modelo retributivo, que podría hacer inviable e insostenible el propio desarrollo de la sociedad.
- No me gustaría tener que defender, en un contexto de potencial situación concursal de la sociedad, la política retributiva resultante del artículo 16.6.
- Mencionar, asimismo, que resulta difícil encontrar el adjetivo para calificar el nivel de intromisión de los poderes públicos en el ámbito de la gestión empresarial. De suerte que resulta que la fijación de la retribución de los socios viene determinada por un reglamento de aplicación general.

Finalmente, señalar un posible resquicio que resulta de la interpretación sistemática del artículo 16.6 del Reglamento Antifraude, en conjunto con la normativa reguladora del IRPF: ¿qué sucedería si el socio-profesional emite la factura a su sociedad en base a los criterios previamente explicitados (85 por 100 del beneficio societario correspondiente), acogiéndose al criterio de Caja? Entiendo que por parte de la sociedad podría obviamente deducir el gasto contable y fiscal en su totalidad; que la regla de valoración se habría cumplido al pie de la letra (la cuantía de las retribuciones es la que resulta de la norma); y en tanto un socio no cobre no deberá tributar en su IRPF.

En fin, no nos ilusionemos al respecto, seguramente se derogará el criterio de Caja en operaciones con socios-profesionales, en alguno de los métodos actuales de creación de normativa tributaria: un *power-point* preparado por alguna persona de la AEAT, una Orden ministerial. Propongo como nueva fuente del Derecho un SMS remitido por parte de algún subsecretario para derogar leyes de forma personalizada en función del destinatario. Por cierto, el SMS a cobro revertido, claro, que el erario público no está para dispendios.

IV.- Reglas específicas en deducción de gastos: servicios y reparto de costes

Las previsiones de los apartados 5 y 6 del TRLIS constituyen requisitos adicionales de deducibilidad a los requisitos genéricos de valoración del artículo 16.4 del TRLIS, inspirados asimismo en gran medida en los apartados 7º y 8º de las Directrices de la OCDE.

De suerte que, una vez sentado que la valoración se efectuará de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del TRLIS, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Es de notar que, en el nuevo texto, la mención no se limita a los “servicios de apoyo a la gestión”, sino que se refiere a los “servicios entre entidades vinculadas”, a nivel general. En este sentido debe recordarse que para entender el concepto “ventaja o utilidad”, de acuerdo con las Directrices de la OCDE, se atenderá a la necesidad del gasto, que interpretación restrictiva supone que, de no haberse prestado el servicio por parte de la entidad vinculada, se habría debido contratar con un tercero la prestación del mismo.

A los efectos de defender la deducibilidad de estos servicios inter grupo, con independencia de la plasmación documental, será especialmente recomendable evitar el rechazo en sede de la AEAT, en distintos escenarios en los que podemos vernos involucrados en la práctica diaria profesional:

- En caso de servicios prestados por un tercero cuando la propia sociedad que los recibe dispone de los medios suficientes para la prestación de ese servicio.
- Servicios prestados desde una sociedad que no dispone de medios o bien resultan ajenos a su actividad.
- Servicios de administración del propio grupo, a título de ejemplo, los incurridos por la sociedad dominante por la Auditoría y controles diversos sobre las filiales, cuyo coste no debe soportarse por ellas.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

Asimismo, la deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del TRLIS, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.
- b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.
- c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

Concretamente el artículo 17 del Reglamento Antifraude se refiere a los requisitos de los acuerdos de reparto de costes, en los términos que se indican a continuación:

“A efectos de lo previsto en el apartado 6 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 20 de este Reglamento, 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 así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.”

V.- Documentación de las operaciones vinculadas

V.1.- Información a incluir en la Memoria

En relación con las operaciones con partes vinculadas, según establece el apartado 23 del NPGC por lo que se refiere al contenido de la Memoria, deberá reflejarse la siguiente información:

“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.

g) *Intereses abonados y cargados; así como aquéllos 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”.

Como puede verse se trata de información extremadamente sensible y que puede tener gran trascendencia. Dado el carácter público del Registro Mercantil, es evidente los problemas que se pueden generar, a nivel de confidencialidad, ante determinada información, no está de más pensar en la herramienta que nos ofrece el párrafo 5º del propio apartado 23, en cuya virtud puede incluirse en la Memoria una mención genérica del siguiente tenor:

“La sociedad viene realizando operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúan en condiciones normales de mercado y carecen de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad”.

En todo caso merece la pena destacar que, según opiniones oficiosas en sede de la AEAT, se trata de quitar importancia a la dificultad y complejidad del régimen documental al que haremos referencia seguidamente, puesto que se considera que implícitamente las obligaciones relativas a las operaciones vinculadas ya resultan exigibles por la normativa mercantil. Por mi parte discrepo de este planteamiento, puesto que como se verá el alcance de la documentación exigida por el Reglamento excede con creces del contenido que resulta de la Memoria. Y, a mayor abundamiento, el régimen sancionador no resulta ni mucho menos comparable.

V.2.- Soporte documental de naturaleza tributaria

En lo que constituye una de las principales novedades en la normativa reguladora, se indica que dicha valoración, por parte de la AEAT, se efectuará en base a “la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga”.

Concretamente, el Reglamento Antifraude delimita tales obligaciones de documentación en su artículo 18.

Merece la pena, en primer lugar, que nos detengamos a fijar la entrada en vigor de la obligación documental de referencial. Según la Disposición transitoria tercera del RD 1793/2008:

“Las obligaciones de documentación establecidas en la sección 3.ª y en la sección 6.ª del capítulo V del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor del presente Real Decreto”.

Partiendo de la base de que la fecha de publicación fue el pasado día 18 de noviembre de 2008, la entrada en vigor será en fecha 19 de febrero de 2009.

Según dispone el artículo 18.1 del Reglamento Antifraude, tal documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación, debiendo en su caso aportarse a requerimiento de la AEAT. Con lo que, pensando en sociedades con ejercicio natural, en puridad el plazo para confeccionar la documentación se extendería hasta pasado el día 25 de julio de 2010, como primer ejercicio de aplicación del precepto.

Por el contrario, podríamos encontrarnos con casos en que esa obligación deba anticiparse. Así, para una sociedad cuyo ejercicio finalice el día 28 de febrero de 2009, la documentación soporte de sus operaciones vinculadas debería ser accesible para la AEAT a partir del día 22 de septiembre de 2009. Ello no obstante, entiendo que las únicas operaciones a documentar serían aquéllas efectuadas a partir del día 19 de febrero de 2009. Si bien nos encontramos, en este caso, ante una situación problemática, puesto que si la sociedad viene desarrollando operaciones vinculadas de forma habitual – por ejemplo en virtud de contrato de prestación de servicios de asesoramiento, arrendamiento de

inmueble... - la documentación en última instancia acabará abarcando la totalidad de operaciones del ejercicio.

La trascendencia práctica de la meritada obligación de disponer de soporte documental es tanta que, en mi opinión, el potencial régimen sancionador en este tipo de operaciones dependerá, en última instancia, de que se haya o no vulnerado la obligación documental a la que se hace referencia.

Este régimen documental se aplicará, asimismo, para las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, reguladas en el apartado 3 del artículo 17 del TRLIS, en los términos que resultan asimismo del artículo 21 ter. del Reglamento Antifraude.

Así pues, merece la pena analizar con detalle lo que dispone el nuevo precepto reglamentario al respecto. Como punto de partida, indicar que se define la información documental de que deberán disponer los contribuyentes, según se indica a continuación. Concretamente, se distinguen dos tipos de obligaciones de documentación: la correspondiente al Grupo al que pertenece el obligado tributario, y la relativa al obligado tributario, propiamente dicho. Asimismo, en relación con el citado obligado tributario, determinadas circunstancias –básicamente la condición de entidad de reducida dimensión o el hecho de que intervengan personas físicas-, permite introducir diversos matices.

Hay que hacer referencia a la mención en el artículo 18.4 del Reglamento Antifraude en cuya virtud la información relativa a operaciones vinculadas deberá incluirse en las declaraciones tributarias cuando así lo prevea una Orden MEH. Por tanto se abre una puerta a ampliar la obligación de presentar esta documentación al arbitrio de la Administración. Lo que nos llevará a revisar todavía con más esmero las órdenes en las que se aprueban los modelos de los respectivos Impuestos, ante la posible inclusión de la obligación de aportar tal documentación.

V.2.1.- Información correspondiente al Grupo

a) Supuesto general

Se trata de la documentación que integra el denominado *Master File*, en la nomenclatura internacional de los precios de transferencia.

Se entiende por grupo, a estos efectos, el establecido en el apartado 3 del artículo 16 del TRLIS, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español. Se está refiriendo de forma clara al concepto de grupo del artículo 42 del Código de Comercio.

Tratándose de un grupo en los términos previstos en el artículo 16.3 del TRLIS, la documentación relativa al grupo podrá ser preparada por la entidad dominante, la cual conservará la documentación de todo el grupo. Si es no residente debe designar una residente para conservar la documentación. Sin perjuicio de que cada una de las sociedades integrantes del grupo dispongan de una copia.

Se trata de información ciertamente exhaustiva y detallada al respecto. Concretamente, la documentación referente al grupo será la siguiente:

- 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 período 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.

Las citadas obligaciones documentales se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo.

No obstante lo anterior, cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

b) Excepciones a la exigibilidad de la documentación de grupo

De conformidad con el artículo 18.3 del Reglamento Antifraude no será exigible la documentación de referencia en relación con las operaciones vinculadas para el caso de los grupos que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión -aquéllos en que el importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 8 millones de euros en el período impositivo inmediatamente anterior, computado de conformidad con las condiciones del artículo 108 del TRLIS -.

V.2.2.- Información correspondiente al obligado tributario

a) Supuesto general

La documentación específica del obligado tributario deberá comprender el detalle que permita identificar las operaciones concretas realizadas, así como los parámetros en la valoración de las mismas. Figurando por tanto:

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.

b. Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del Reglamento Antifraude.

c. Una 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.

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 Reglamento Antifraude.

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.

Las obligaciones documentales previstas se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada. Ahora bien, cuando

la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

b) Operaciones en que intervengan personas físicas o entidades de reducida dimensión

La exigencia de soporte documental se simplifica en relación con las operaciones en las que intervengan las entidades de reducida dimensión o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Se diferencian varios supuestos, con la particularidad de que en cada uno de ellos habrá unas obligaciones de documentación específicas:

Operaciones diversas con participación societaria cualificada a través de personas físicas

Se trata de las operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF 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.

Se exige la documentación prevista en las letras a), b), c) y e) anteriores:

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.

b. 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.

c. Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del Reglamento Antifraude.

e. 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 Reglamento Antifraude.

Cuando la operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones.

Prevista en los casos en que la operación vinculada consista en la transmisión de negocios –no se refiere literalmente a ramas de actividad, si bien entiendo que sería la interpretación más razonable- 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.

No se introduce excepción alguna respecto a operaciones incardinadas en este apartado que pudieran formalizarse al amparo del régimen de diferimiento del Capítulo VII del Título VII del TRLIS.

Se exige la documentación prevista en las letras a) y e) anteriores:

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.

e. 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 Reglamento Antifraude.

Así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y de más valores empleados en la determinación del valor.

En los supuestos de transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles

Se exige la documentación prevista en las letras a), c) y e) anteriores

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.

b. Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del Reglamento Antifraude.

c. 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 Reglamento Antifraude.

Cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que les resulte de aplicación el artículo 16.6 del RIS

El artículo 16.6 del Reglamento Antifraude se refiere a la presunción, *iuris tantum*, de que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios realizadas por un socio profesional, - persona física -, a una entidad vinculada.

Se exige la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en tal artículo así como y la prevista en la letra a):

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.

De hecho son los datos que deben recogerse en factura según la normativa aplicable.

En el resto de casos

Se exige la documentación prevista en las letras a) y e):

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.

e. 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 Reglamento Antifraude.

Así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

V.3.- Exclusiones a la obligación de presentar documentación

No será exigible la documentación antes referida en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

- Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal del capítulo VII del título VII del TRLIS.
- Las realizadas entre AIE y UTE's y sus miembros.

- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

VII.- Actuaciones de comprobación: delimitación normativa

Según el nuevo apartado 9 del artículo 16 del TRLIS, reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

- La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

A estos efectos el Reglamento Antifraude indica que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la relación tributaria.

En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 del TRLIS y se señalarán adecuadamente los motivos que determinen la corrección de la valoración efectuada por el obligado tributario. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con el artículo 101.4.b) de la LGT.

- Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquéllos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación.

Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior.

La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

- Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el artículo 16.4 del TRLIS haya sido necesario comprobar el valor de los bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la LGT, el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se procederá de forma análoga a la que resultaría del recurso o reclamación frente a la liquidación provisional resultante de la corrección valorativa.

Llama poderosamente la atención que en el Reglamento Antifraude se introduzcan restricciones en cuanto al derecho de los obligados a la tasación pericial contradictoria en los términos generales de la LGT.

- La firmeza de la valoración contenida en la liquidación incoada frente al sujeto pasivo determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En este sentido, el artículo 21.4 del Reglamento Antifraude, establece que, una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora.

La mentada regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Así, por ejemplo, imaginemos una inspección relativa a una operación vinculada, correspondiente al ejercicio 2009, que sea objeto de inspección en 2012, con la correspondiente peregrinación por las diversas instancias procesales hasta llegar a la definitiva firmeza en sede de la Jurisdicción Ordinaria, pongamos por caso el mes de febrero de 2020. La regularización para el otro sujeto interviniente se produciría al presentar su declaración correspondiente ¡al ejercicio 2019! No quiero ni tan siquiera pensar en la operativa práctica a desarrollar en supuestos en que dicha regularización no resulte factible, entre otras causas, por disolución de la sociedad, o fallecimiento de la persona vinculada, caso de ser persona física.

Este tratamiento merece, en mi opinión, la máxima repulsa a nivel conceptual. No parece de recibo que, por un lado, la propuesta de regularización de la AEAT resulte ejecutiva, debiendo paralizarse la misma por parte del contribuyente con el correspondiente coste de avales o el propio pago de la deuda tributaria resultante del acta incoada, y por el contrario no se permita al otro sujeto involucrado aplicar la valoración resultante de esa propuesta administrativa. Sería tanto como consagrar el *solve et repete*, a la carta, tan sólo en lo que convenga a la AEAT. En lo demás,

a esperar la firmeza de la liquidación. Deberá analizarse la praxis administrativa a este respecto. Si bien entiendo que, por una cuestión de respeto a los derechos individuales, las liquidaciones que supongan correcciones valorativas que hayan sido objeto de recurso no deberían ser ejecutivas en tanto que no sean firmes a todos los efectos, no tan sólo en la vía administrativa.

A mayor abundamiento, entiendo que el mentado artículo, ínsito en una norma con rango de reglamento, estaría implícitamente vulnerando lo dispuesto en la propia Ley General Tributaria, que exige una norma con rango de Ley por lo que se refiere a la determinación de la prescripción. Si bien al tratarse, paradójicamente, de un precepto que “beneficia” al contribuyente, puesto que de no ser así perdería la posibilidad de regularización, no parece que vaya a invocarse su presunta ilegalidad. Lo cual no es óbice para que deba criticarse con la mayor vehemencia, en sede de un estudio técnico y de un análisis riguroso de la normativa tributaria.

- Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Resultando de aplicación a las personas o entidades no residentes en territorio español en los términos del artículo 16.9.4º TRLIS.

IX.- Consecuencias de la determinación de un valor de mercado distinto del aplicado por las partes

IX.1.- Ajuste primario. Mecanismo de ajuste bilateral

La primera consecuencia práctica será la corrección valorativa en sede de los sujetos intervinientes en la operación vinculada. De suerte que en no pocas ocasiones el efecto sería neutral, en virtud de la filosofía del ajuste bilateral.

En el caso de que uno de los sujetos que intervenga no actúe como empresario o profesional sí que la corrección valorativa supondrá un sobre coste fiscal.

IX.2.- Ajuste secundario

Uno de los aspectos más destacables y novedosos del nuevo régimen de las operaciones vinculadas es el que subyace en el apartado 8 del artículo 16 del TRLIS, cuyo tenor literal se explicita a continuación:

“8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.”.

Concretamente, lo que indica la norma en el meritado apartado 8 del artículo 16 del TRLIS es que, en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

De donde se introduce por primera vez en la legislación española el denominado *Ajuste secundario*, en relación con las operaciones vinculadas. Dentro del Derecho comparado este precepto se inspira en la legislación y normativa alemana.

En el ámbito de la normativa española encontramos un ejemplo análogo, así la norma de subcapitalización en sede del Impuesto sobre Sociedades, que establece asimismo la recalificación de los intereses satisfechos a una sociedad no residente, que pasarán a tener la consideración de dividendos en la parte que exceda el ratio de endeudamiento.

Por lo tanto, estamos ante una situación distinta de las contempladas hasta ahora en el marco de las operaciones vinculadas. No se trata tan sólo de analizar si la valoración ha sido determinada en condiciones de mercado, y de corregirla en caso contrario, sino que a mayor abundamiento, deberá tratar de dilucidarse cuál es la ventaja en términos económicos inherente a la operación desarrollada y someterla asimismo a tributación de conformidad con sus características.

El caso paradigmático sería el de retribución a un socio por un valor superior al de mercado del bien o servicio, en cuyo caso, en última instancia, estaríamos retribuyendo al capital, de suerte que el socio obtendría un beneficio, precisamente como consecuencia de su condición como tal.

Lo que subyace, en última instancia, es la voluntad del legislador de actuar frente a determinadas prácticas realizadas entre personas vinculadas, que aprovechan esa circunstancia para minorar o eludir la tributación de operaciones en cuya virtud consiguen un desplazamiento patrimonial, a través de la fijación de precios de conveniencia en el ámbito de diversas transacciones negociales.

Sin ánimo de profundizar al respecto, entiendo que lo que hace el legislador es introducir mecanismos mucho más simples que los que ya estarían de hecho en nuestra normativa tributaria, que permiten rechazar las operaciones en caso de conflicto en la aplicación de la norma o de simulación, en sede de la propia Ley General Tributaria. Lo que ocurre es que, como sucede en otros supuestos similares de normas “de choque” frente a determinadas situaciones de hecho, la consecuencia acaba siendo desmesurada. Si bien considero lógico

y aceptable que se trate de poner coto a prácticas que lleven aparejada la vulneración de la normativa tributaria y de la obligación de contribuir en función de los hechos imponderables que configuran nuestra imposición directa, definida por la “obtención de rentas”, lo que no parece de recibo es que el artículo 16.8 se aplique de forma general, sin prever excepciones ni situaciones especiales.

A título de cita, existen casos flagrantes en que la recalificación no tiene sentido alguno. Así, por ejemplo:

- Operaciones entre dos sociedades de un mismo grupo, entre las cuales no hay participación directa ni indirecta (las dos tienen el mismo socio único).

Como veremos más adelante, si una sociedad factura a otra por debajo del valor de mercado, la sociedad que estaría obteniendo la ventaja patrimonial correspondiente, por mor del ajuste secundario, acabaría presumiblemente reconociendo sin más la obtención de una liberalidad, gravable por el Impuesto sobre Sociedades.

- Operaciones entre una sociedad y su administrador, que no es a su vez socio de la misma.

Sucedería lo mismo que en el supuesto anterior, también para valoraciones que no respondan a mercado de los servicios prestados por el citado administrador.

En mi opinión, la recalificación cabría tan sólo cuando quedase demostrada la voluntad explícita de las partes de que, con motivo de esa adopción de precios de transferencia, se produjese el desplazamiento patrimonial. Quizá fuese posible llegar a dicha conclusión si interpretamos en sentido amplio la mención literal del primer párrafo del apartado 8 del artículo 16 del TRLIS, que *in fine*, alude a “*la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia*”. Pensemos en dos distintos escenarios:

- Una sociedad satisface una remuneración a su socio único, que claramente es superior a la que se habría pactado entre partes independientes. Normalmente, en este contexto, esa disfunción de valor podrá venir determinada, tanto por la valoración en sí, como por la naturaleza de la actividad desarrollada y la capacitación del socio para la misma.
- Una sociedad del grupo factura por encima de mercado los servicios de gestión administrativa a su compañía hermana.

Mientras que para el primer caso la presunción respecto a que en última instancia subyace una retribución del accionista parece pacífica, la consideración de que en el segundo supuesto una sociedad actúa con ánimo de beneficiar a la otra, ese supuesto *animus donandi* se antoja, cuando menos, forzado.

Es más, si planteamos diversas alternativas se producen situaciones cercanas al absurdo:

- Distribución encubierta de dividendos entre sociedades hermanas.
- Donación encubierta entre sociedades hermanas.
- Distribución encubierta de dividendos a favor del socio por parte de la sociedad que factura en exceso –que recordemos que no interviene para nada en la operativa– y posterior donación de dicho socio a la otra sociedad hermana, que goza de la ventaja de un precio por debajo de mercado.

De donde, en tanto en cuanto no pueda deducirse de forma indubitada, o cuando menos, razonable, la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la diferencia existente entre valor de mercado y precio, no debiera realizarse la recalificación de rentas. Éste es el criterio que resulta de un magnífico estudio del Profesor Cencerrado Millán, que ha resultado un interesante referente en la elaboración de este trabajo.¹ En este sentido, critico abiertamente el hecho de que la literalidad del 16.8 del TRLIS no contemple dicha circunstancia, si bien entiendo que debemos defender, a nivel de praxis interpretativa, que no debiera proceder el automatismo recalificador sin más, en base a la referencia a la “naturaleza de las rentas puestas de manifiesto”.

El anterior comentario crítico quedaría en parte matizado como consecuencia de la redacción del artículo 21 bis, apartado 3, del Reglamento, en cuya virtud:

“3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta a la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2”.

Cuando menos se deja una puerta abierta que permita tratar de evitar la aplicación automática e ineludible de la recalificación de las rentas en el contexto que, como se verá más adelante, se refiere a las operaciones entre socio y entidad.

No obstante lo indicado anteriormente, el hecho de que pueda resultar beneficioso para los contribuyentes, no impide la crítica a nivel de vehículo normativo, puesto que un Reglamento está introduciendo una modificación de gran calado en una norma de rango legal, cual es el artículo 16.8 del TRLIS.

Finalmente, merece la pena transcribir el comentario doctrinal que se indica seguidamente² respecto al tema analizado:

“En resumidas cuentas, el gran obstáculo con el que cuenta el artículo 16.8 es que incorpora una ficción a la que se llega por medio de una interpretación económica que no respeta la juridicidad del hecho imponible del impuesto. El

¹ Emilio Cencerrado Millán. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante. Revista Española de Derecho Financiero nº 133.

² Luis Manuel Alonso González. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, número 295: *Operaciones vinculadas. Elusión y fraude fiscal.*

hecho imponible, señala la Ley General Tributaria, es sólo jurídico y, además debe someterse a los principios constitucionales”.

A mayor abundamiento nos encontramos en un escenario similar al que resulta del artículo 34.2 del Código de Comercio, cuando establece la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica en la contabilización de las operaciones. Entiendo que no se trata de una casualidad que el legislador introduzca en dos preceptos totalmente independientes ideas que, en última instancia, rescatan el deseo histórico de la Administración tributaria de orillar el aspecto jurídico de las operaciones primando aspectos económicos, más favorables a los intereses recaudatorios.

No voy a profundizar en el aspecto puramente jurídico respecto a la naturaleza del artículo 16.8 del TRLIS, como presunción *iures et de iure* y ficción jurídica, que seguro que en la práctica podrá dar lugar a formular posibles alegaciones jurídicas en caso de controversias frente a la AEAT. Y muy especialmente podría justificar a futuro la posible consideración de que la norma resulta inconstitucional, por motivos que resultan análogos a los que en su día comportaron la declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, en la recordada STC 194/2000, que desafortunadamente volverá a recobrar su actualidad.

IX.3.- Tratamiento reglamentario del ajuste secundario

El artículo 21 bis del Reglamento Antifraude desarrolla las consecuencias prácticas de las diferencias entre valor convenido y valor de mercado.

No hace falta insistir en que estamos hablando de un Reglamento, que en gran medida está introduciendo una regulación que podría considerarse, de forma razonable, *contra lege*, con todo lo que ello puede comportar a futuro en cuanto a estrategia en sede de recursos.

Concretamente, el punto de partida para la aplicación del precepto es que estemos ante operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado; en tal caso, el tratamiento fiscal será “el que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia”.

De suerte que el artículo de referencia introduce las siguientes consideraciones, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad:

- Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.
- La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la

condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con lo que no tendrá derecho a la exención contemplada en la norma, con el límite de 1.500 Euros.

- Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El único aspecto positivo en este artículo es que, según el apartado 3 la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista según lo indicado en los párrafos anteriores, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas.

Resulta previsible que este apartado concreto del artículo se utilice de forma habitual, si bien entiendo que no resulta ni tan siquiera necesario. Es decir, es evidente y palmario que en cualquier caso será posible desvirtuar la presunción *reglamentaria* en virtud de la cual se produce la recalificación de rentas de referencia. En cualquier caso, no está de más tener en cuenta que existe asimismo un precepto en este sentido.

Indicar finalmente por lo que respecta a este apartado que lo que deberá pensarse, como estrategia futura, es en la introducción de cláusulas en los contratos en las que se contemple que en caso de que se produzca un ajuste de valoración en operaciones vinculadas, las partes podrán computar en sus relaciones subyacentes el importe resultante de dicha valoración, modificando el precio de la contraprestación en su día pactada. Con lo que no procedería el ajuste secundario. A mayor abundamiento, qué mejor prueba que introducir este pacto a los efectos de obviar la recalificación.

De hecho ésta es la filosofía que subyace en gran medida en la OCDE en cuanto al ajuste secundario.

IX.4. Retenciones e ingresos a cuenta

Se añade un nuevo apartado 7 al artículo 62 del Reglamento del IS, en cuya virtud cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario, constituirá la base la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Cabe indicar que de la redacción de dicha modificación podría inferirse que la obligación de retener ya existía antes de la entrada en vigor del Reglamento Antifraude, si bien lo que no estaba definida era la base. Si bien en modo alguno comparto este planteamiento.

La entrada en vigor de este precepto se habría producido en fecha 19 de noviembre de 2008.

X.- Elementos de reflexión en relación con el ajuste secundario.

X.1.- Supuestos puntuales en que no exista participación entre las sociedades implicadas.

Al no tener cabida las referencias literales del artículo 16.8 del TRLIS y del artículo 21 Reglamento Antifraude, entiendo que deberá estarse a la regla general, en cuya virtud deberá atribuirse el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de la diferencia entre el valor de mercado y el de la operación.

En aplicación estricta de dicho precepto, insisto en el aspecto antes aludido, respecto de que habría sido de agradecer que el legislador hubiera dejado la puerta abierta a que no se practicara ajuste secundario en casos en que no pueda deducirse de forma inequívoca la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la diferencia existente entre valor de mercado y precio.

Para el caso de operaciones vinculadas entre empresas hermanas, sin participación entre ellas, no parece razonable considerar que la sociedad que en última instancia obtenga una determinada ventaja valorativa deba tributar, puesto que no resulta en modo alguno determinable la naturaleza de las presuntas rentas puestas de manifiesto.

X.2.- Incidencia del 16.8 del TRLIS en personas físicas

Con independencia de que, presumiblemente, la voluntad de la AEAT consiste en aplicar la normativa reguladora de las operaciones vinculadas tanto a personas físicas como jurídicas, no puedo dejar de mencionar que, cuando menos a nivel de interpretación purista, podrían plantearse dudas razonables al respecto.

En este sentido la única referencia expresa en la LIRPF se encuentra en el artículo 41 de la LIRPF en sede del Capítulo III del Título III, que regula las reglas especiales de valoración:

“La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

De donde en una interpretación literal del precepto, podemos que la remisión que se realiza en dicho artículo se refiere únicamente a la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas y a como determinarla en función de lo previsto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Pero no estamos ante una remisión en bloque a todo el artículo 16 del TRLIS, sino, como ya se ha indicado, simplemente a la regla de valoración de la operación, por lo que cabe inferir que no existiría una base legal a nivel de la normativa reguladora del IRPF para aplicar el artículo 16.8 del TRLIS.

Ello no obstante parece evidente que la voluntad de la AEAT es realizar una interpretación *extra legem* de la remisión realizada por tal precepto. La interpretación correcta en esta línea consideramos que es la realizada en la consulta vinculante de la DGT de 13-04-2007 donde se remitió simplemente al artículo 16 del TRLIS para determinar la valoración.

Yendo todavía más lejos, podemos decir que no hay una norma legal a nivel de IRPF que nos diga cuando estamos en presencia de partes vinculadas, reiterando que la remisión al IS sólo se refiere a valoración.

“CAPÍTULO V

Determinación del valor normal de mercado y obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales

SECCIÓN 1ª. DETERMINACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Artículo 16. *Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.*

1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

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

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere este apartado se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1º Se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

SECCIÓN 2ª. REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Artículo 17. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas.

A efectos de lo previsto en el apartado 6 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 20 de este Reglamento, 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 así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

SECCIÓN 3ª. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Artículo 18. Obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.

Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

2. La documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella

documentación relevante de que disponga para otras finalidades. Dicha documentación estará formada por:

- a) La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario. Se entiende por grupo, a estos efectos, el establecido en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español.

Tratándose de un grupo en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Cuando la entidad dominante no sea residente en territorio español, deberá designar a una entidad del grupo residente en territorio español para conservar la documentación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio del deber del obligado tributario de aportar a requerimiento de la Administración tributaria en plazo y de forma veraz y completa la documentación relativa al grupo al que pertenezca.

- b) La documentación del obligado tributario.

3. No será exigible la documentación prevista en esta Sección en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

- a) 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.
- b) 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.
- c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

4. El obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda

Artículo 19. Obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario.

1. La documentación relativa al grupo comprende la siguiente:

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 período 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.

2 Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo, y serán exigibles para los grupos que no cumplan con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto.

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

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras a), c), d), f) e i) del apartado 1 de este artículo. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados las letras b) y e) de dicho apartado. También tendrá la consideración de dato cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos a los que se refieren las letras g) y h).

Artículo 20. Obligación de documentación del obligado tributario.

1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

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.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una 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.

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 de este Reglamento.

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.

2. Las obligaciones documentales previstas en el apartado anterior se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada.

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

3. Las obligaciones documentales previstas en el apartado 1 anterior serán exigibles en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Impuesto o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, en cuyo caso las obligaciones específicas de documentación de los obligados tributarios comprenderán:

a) Las previstas en las letras a), b), c) y e) del apartado 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 aquellos 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.

b) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, 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 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.

c) Las previstas en las letras a), c) y e) del apartado 1 en los supuestos de transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles.

d) La prevista en la letra a) del apartado 1, así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16.6 de este Reglamento cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que les resulte de aplicación lo previsto en el citado artículo.

e) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en el resto de los casos.

4. En relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua por el obligado tributario, y a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras b), c), d) y e) del apartado 1 y las descritas en las letras b), d) y e) del apartado 3. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere la letra a) del apartado 1.

SECCIÓN 4ª. COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Artículo 21. *Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.*

1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el obligado tributario interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la corrección valorativa, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior.

3. Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho. Si el obligado tributario promueve la tasación pericial contradictoria, el órgano competente notificará al obligado tributario y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas el informe emitido por un perito de la Administración, concediéndoles un plazo de 15 días para que puedan proceder al nombramiento de común acuerdo de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes o derechos a valorar, tramitándose el procedimiento de tasación pericial contradictoria conforme a lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se procederá conforme a lo señalado en el apartado 2 anterior, en cuanto a los posibles recursos o

reclamaciones a interponer contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

Cuando conforme a lo dispuesto en este apartado sea posible promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o interpuesto recurso o reclamación, la liquidación provisional practicada se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial contradictoria o interponer el oportuno recurso o reclamación. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o reclamación, se sustanciará aquélla en primer lugar, a efectos de determinar el valor a que se refiere el artículo 16.1.2º de la Ley del Impuesto. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que se hubieran podido simultanear con dicha tasación pericial contradictoria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria a que se refiere el párrafo anterior, las partes o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta en los términos previstos en el apartado 2 anterior, por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

4. Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

En esta liquidación se tendrán en cuenta los efectos correspondientes al valor comprobado y firme respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por la corrección valorativa llevada a cabo por la Administración tributaria e incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación si la regularización da lugar a una devolución de cada uno de los ejercicios en los que la operación vinculada haya producido efectos, hasta la fecha en que se practica la liquidación correspondiente al ejercicio en que el valor comprobado de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.9.3º de la Ley del Impuesto y en el párrafo anterior.

Los obligados tributarios deberán, asimismo, aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquél al que se refiera la

regularización administrativa cuando la operación vinculada produzca efectos en los mismos.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

5. El procedimiento regulado en este artículo no se aplicará a las personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el número 4º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley.

Las personas o entidades afectadas no residentes en territorio español, salvo que se trate de establecimientos permanentes radicados en el mismo, que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, deberán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley.

SECCIÓN 5ª. AJUSTE SECUNDARIO

Artículo 21 bis. Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de

modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2.

SECCIÓN 6ª. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍOS FISCALES

Artículo 21 ter. Obligación de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto, estarán sujetos a las siguientes obligaciones de documentación:

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, 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.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una 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.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades residentes en paraísos fiscales, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones.

2. No serán exigibles las obligaciones de documentación previstas en el apartado anterior respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el obligado tributario pruebe que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.

b) Que obligado tributario realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, en su caso, las correcciones necesarias.

3. En relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua por el obligado tributario, a que se refiere el apartado 1 y a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.10 de la Ley del Impuesto, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras b), c), d) y e) del apartado 1. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere la letra a) del apartado 1.»