

**NECESIDAD DE UN ANÁLISIS INDIVIDUAL Y PORMENORIZADO
DEL NUEVO ESCENARIO DE OBLIGACIONES MERCANTILES-
CONTABLES Y FISCALES DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES
Y LAS SITUACIONES DE VINCULACIÓN**

Mireia Guarro Redondo
economista -auditora de cuentas
ABANTE PICH AUDITORES

Índice

1. Introducción.....	2
2. Supuestos de vinculación.....	3
2.1 Normativa Fiscal	3
2.2 Normativa Contable	4
3. Tipos de operaciones vinculadas	5
4. Métodos de valoración.....	6
5. Obligaciones de documentación a la Administración Tributaria	8
5.1 Obligación de documentación del GRUPO al que pertenezca el obligado tributario. Art.19 RIS	9
5.2 Las obligaciones de documentación del OBLIGADO TRIBUTARIO son las siguientes:	10
5.3 Exención de la documentación.....	11
6. Información a suministrar en la memoria (cuentas anuales individuales).....	12

1. Introducción

La Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, tiene como objeto adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia, estableciendo un nuevo marco con relación a las operaciones vinculadas. La normativa establece la obligación del contribuyente de valorar las operaciones entre personas o entidades vinculadas a precios de mercado.

Recientemente en el RD 1794/2008, de 3 de noviembre se publicó la modificación en materia de Impuesto de Sociedades, en la que se aproxima la normativa fiscal a la contable, tras las divergencias que supusieron la publicación del RD 1514/2007 por el que se aprobaba el Plan General de Contabilidad que regula las operaciones entre empresas de un mismo grupo, en el que se establece la obligación de valorar las mismas por su valor razonable.

Como consecuencia de la obligación descrita en el párrafo anterior entendemos que las entidades deberán replantear los precios de transferencia que tengan establecidos en operaciones vinculadas, además de documentar dichas operaciones, tal como establece la normativa.

Dada la complejidad y número de normas a las que están sujetas estas operaciones, al objeto de informar, o al menos intentarlo, hemos elaborado un informe con la finalidad de establecer unas directrices basadas en la normativa a aplicar en referencia las llamadas operaciones vinculadas.

Diciembre 2008.

[*\(volver al índice\)*](#)

2. Supuestos de vinculación

2.1 Normativa Fiscal

A efectos de la Ley de Impuesto sobre sociedades se considerarán personas o entidades vinculadas: (Art. 16. TRLIS)

Una entidad y sus socios partícipes (en el caso que se defina esta vinculación en función de la relación socios partícipes, la participación debe ser igual al 5% o al 1% si son valores en mercados admitidos a negociación en un mercado regulado).

Una entidad o sus consejeros administradores.

Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral hasta tercer grado de consanguinidad.

Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

Una entidad y los socios partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas pertenezcan a un grupo.

Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta tercer grado de los socios partícipes (no incluye consejeros ni administradores) de otra entidad cuando ambas pertenezcan a un grupo.

Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente al menos el 25% del capital social o de los fondos propios.

Dos entidades en las que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios.

Una entidad en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

[*\(volver al índice\)*](#)

2.2 Normativa Contable1

A efectos de cuentas anuales de una empresa o sociedad, se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, si la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerza sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control. Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

Una vez establecido el marco en el que se considera un GRUPO de empresas, (exista, o no, obligación de consolidar), veremos cuáles son los tipos de operaciones que están sujetos a análisis, siempre que se encuentren dentro de los supuestos que hemos descrito anteriormente en este punto.

[*\(volver al índice\)*](#)

¹ Norma de Valoración 13ª del PGC 2007.

3. Tipos de operaciones vinculadas

El Plan General de Contabilidad del 2007, establece en su apartado 23 de la memoria de las cuentas anuales, hasta 16 tipos de operaciones vinculadas:

1. Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
2. Prestación y recepción de servicios.
3. Contratos de arrendamiento financiero.
4. Transferencias de Investigación y desarrollo.
5. Acuerdos sobre licencias.
6. Acuerdos de financiación (incluye préstamos y aportaciones de capital).
7. Intereses abonados y cargados, así como los devengados no pagados o cobrados.
8. Dividendos y otros beneficios distribuidos.
9. Garantías y avales.
10. Remuneraciones e indemnizaciones.
11. Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
12. Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.
13. Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos u obligaciones, entre la empresa y la parte vinculada.
14. Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.
15. Acuerdos de gestión de tesorería.
16. Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

Las operaciones anteriormente descritas, que se hayan efectuado entre empresas sujetas en un marco de GRUPO, deberán valorarse a precios de mercado, este valor de mercado debería reflejar un precio, el cual, hubiese sido el mismo, si dichas transacciones hubiesen operado en condiciones de libre competencia.

El TRLIS establece unos mecanismos aplicables al cálculo de este valor, los cuáles, hemos descrito en el punto siguiente de nuestro informe.

[\(volver al índice\)](#)

4. Métodos de valoración

Las valoraciones fijadas a precio de mercado, se deberán efectuar uno de los siguientes métodos, que se establecen en el Art 16.4 del TRLIS.

Se entenderá como valor normal de mercado, aquel que se habría acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

- a) **Método del libre precio comparable**, que consiste en comparar 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.
- b) **Método del coste incrementado**, que se obtiene añadiendo 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.
- c) **Método del precio de reventa**, que es el resultante de sustraer 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.

[*\(volver al índice\)*](#)

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

- d) **Método de la 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 del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- e) **Método 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, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Para determinar el método de valoración que ha de ser utilizado, el TRLIS prevé efectuar un análisis de comparabilidad, es decir, comparar las circunstancias que existen entre operaciones y entidades vinculadas, con las circunstancias en el caso de entidades o personas independientes.

[\(volver al índice\)](#)

5. *Obligaciones de documentación a la Administración Tributaria*

Se distinguen dos grupos de obligaciones de documentación:

- A- Las correspondientes al GRUPO.
- B- Las correspondientes al OBLIGADO TRIBUTARIO.

Las exigencias de las obligaciones de documentación, se modulan en base a dos criterios:

- Las características de los grupos empresariales.
- El riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Obligaciones de documentación que todas las sociedades deberán poseer (ver operaciones exentas en el siguiente punto del informe).

- Determinación del valor normal de mercado (ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD).
 - Se determinará si los precios de transferencia entre operaciones vinculadas son equiparables a los precios entre personas o entidades independientes. Para verificar si son equiparables se tendrá en cuenta:
 - Las características específicas de los bienes o servicios.
 - Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales.
 - Se efectuará un análisis de las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto del análisis, identificando los riesgos asumidos, y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
 - 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.

[*\(volver al índice\)*](#)

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

Se entiende que un adecuado análisis de comparabilidad y la información suficiente sobre operaciones equiparables, constituyen las bases oportunas, para determinar el óptimo método de valoración.

5.1 Obligación de documentación del GRUPO al que pertenezca el obligado tributario. Art.19 RIS

- 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.

[\(volver al índice\)](#)

- 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 cuando afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

No obstante, los grupos cuyo período impositivo inmediatamente anterior, no haya superado 8 millones de euros, las obligaciones de documentación relativas al grupo, no le serán exigibles.

5.2 Las obligaciones de documentación del OBLIGADO TRIBUTARIO son las siguientes:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y NIF 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
Si la operación se realiza con residentes en paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas y, en su caso, los administradores de las entidades que hayan intervenido en la operación.
- b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del Reglamento del IS.
- 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 explicación 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 del IS.

[*\(volver al índice\)*](#)

- e) Cualquier otra información de 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 de documentación relativas al obligado tributario serán exigibles en su totalidad salvo cuando una de las partes que intervenga sea una entidad de reducida dimensión o una persona física y, en ambos casos, no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados paraísos fiscales. En tales casos, las obligaciones de documentación no son tan extensas y se fijan en función del tipo de operación concreta realizada

5.3 Exención de la documentación

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

- Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de **consolidación fiscal**.
- Las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés **económico y las uniones temporales de empresas**.
- Las realizadas en el ámbito de **OPA y OPV** de valores.

Asimismo, para las entidades de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo las obligaciones de documentar a la Administración Tributaria, sobre sus operaciones vinculadas, a no ser que estas operaciones supongan un especial riesgo, en cuyo caso, se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de que se trate.

No se exigirá documentación alguna en relación con las operaciones en que el riesgo fiscal es reducido.

[*\(volver al índice\)*](#)

6. Información a suministrar en la memoria (cuentas anuales individuales).

El PGC del 2007 obliga a las sociedades a suministrar en la memoria información muy detallada sobre las operaciones en las que exista vinculación.

Se deberán desglosar las operaciones vinculadas (ver punto 3 de este informe), y mostrar información suficiente que haga comprensible cada tipo de operación y los efectos que producen las mismas en las cuentas anuales de las sociedades.

A continuación exponemos la información explícita que se solicita en el Plan General de Contabilidad, en relación a las operaciones vinculadas.

Punto 23 del Contenido de la memoria en el PGC

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.

[\(volver al índice\)](#)

- 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: (Ver punto 3 tipos de operaciones vinculadas).
 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.

[\(volver al índice\)](#)

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.

Mireia Guarro Redondo
Economista-auditora de cuentas
ABANTE PICH AUDITORES

[\(volver al índice\)](#)