



Precios De Transferencia: La Experiencia Española

XVI SEMINARIO PYMES DEL CILEA- CARTAGENA DE INDIAS

VALENTI PICH - Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España

JESUS SANMARTIN - Director del REAF, órgano especializado del Consejo General en asesoría fiscal

Operaciones vinculadas IS

I. OPERACIONES VINCULADAS EN NPGC

- Contabilidad
- Tributación: IS/ IRPF
- Ejemplos

II. IRPF Y LAS OPERACIONES VINCULADAS

III. IVA Y LAS OPERACIONES VINCULADAS

IV. CONCLUSIONES

V. INFRACCIONES Y SANCIONES

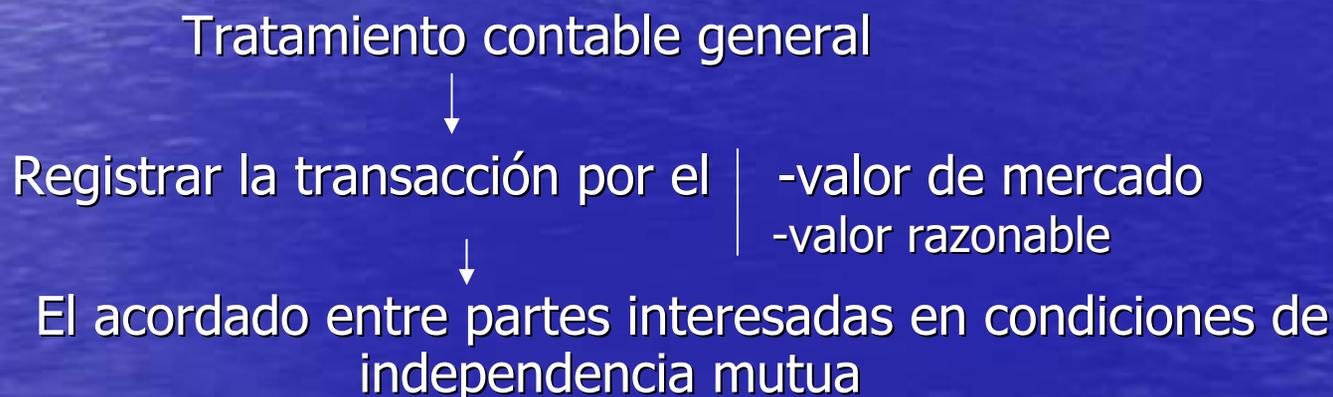
Operaciones vinculadas IS

I. OPERACIONES VINCULADAS EN EL NPGC

Operaciones vinculadas IS

Contabilización de las operaciones entre personas o entidades vinculadas

Consulta n° 3 – BOICAC N° 64 ; Nota del ICAC sobre operaciones ente grupo de 25-4-05 y NPGC:



Operaciones vinculadas IS

Tratamiento contable especial (según ICAC/NPGC)



Las operaciones realizadas entre sociedades que formen parte de un mismo grupo económico, cuando se acuerde un valor diferente al valor de mercado, implica una operación de naturaleza económica híbrida, cuyo registro contable deberá representar la realidad económica (es decir, el fondo económico que subyace en la misma).



Por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el Nuevo PGC

○ Norma de valoración 21ª: “operaciones entre empresas del grupo”

> Empresas del grupo: cuando estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta; es decir, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias (norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales).

> Operaciones entre empresas del grupo:

> con carácter general: los elementos objeto de la transacción se contabilizarán inicialmente por su valor razonable.



Si el precio difiere del valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación (prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica según art.34.2 Ccom)

Operaciones vinculadas IS

NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

GRUPO

Vinculadas por relación análoga a lo previsto en el art. 42 del Código de Comercio

MULTIGRUPO

Sociedad gestionada conjuntamente por la empresa o alguna/s del grupo y uno o varios terceros ajenos al grupo

ASOCIADA

Se ejerce sobre la empresa una influencia significativa (se presume cuando se posee al menos el 20% de los derechos de voto)

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

Si se realizan operaciones entre entidades que no forman parte de un grupo y que operan con valores fuera de mercado



dada la prevalencia del fondo sobre la forma



es previsible que el registro sea similar al de las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo.

Operaciones vinculadas IS

Empresas del grupo, multigrupo y asociadas (norma 13ª de elaboración de las Cuentas Anuales)

Una 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 C. Com. 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, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan 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.

Operaciones vinculadas IS

Influencia significativa



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 poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Operaciones vinculadas en el NPGC

O Información en la memoria

> Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

- a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas del grupo.
- b) También respecto de las empresas multigrupo y asociadas. Asimismo, se informará de las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas.
- c) Se detallarán las adquisiciones que hayan llevado a calificar a una empresa como dependiente.
- d) Notificaciones efectuadas a las sociedades participadas (art. 86 TRLIS), directa o indirectamente, en más de un 10%.
- e) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones.
- f) Resultado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
Se deberá incluir información sobre:
 - Compromisos de compra o de venta.
 - Contratos de compra o de venta.
 - Otras circunstancias que afecten a los activos financieros como: litigios, embargos, etc.
 - Importe disponible en: líneas de descuento, pólizas de crédito.
 - Deudas con garantía real

Operaciones vinculadas en el NPGC

○ **Norma 15ª de elaboración de las cuentas anuales: “partes vinculadas”**

> Definición: Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente, o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

En cualquier caso:

- Empresas del grupo, asociadas o multigrupo
- Personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma. Se incluyen a los familiares de esas personas físicas.
- Personal clave de la compañía, administradores y directivos.
- Empresas sobre las que cualquiera de los anteriores ejerza una influencia significativa (cuando no se realicen en condiciones normales de mercado, salvo por imposición de una regulación específica)
- Personas que tengan la consideración de familiar próximo del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

Se entenderá por familiar próximo:

- a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
- c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

- o Información en la memoria sobre operac. con partes vinculadas:**
(apartado 23 de la memoria de modelos normales de cuentas anuales)

1. Se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante**
- b) Otras empresas del grupo**
- c) Negocios conjuntos**
- d) Empresas asociadas**
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa**
- f) Personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante. Se incluyen los familiares de estas personas físicas.**
- g) Personal clave de la dirección de la empresa o de la dominante.**
- h) Otras partes vinculadas.**

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

- 0 Información en la memoria sobre operac. con partes vinculadas:**
(apartado 23 de la memoria de modelos normales de cuentas anuales)
- 2. Se facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo:**
 - a) Personas o empresas con las que se han realizado OPV y naturaleza de la relación**
 - b) Detalle de la operación y cuantificación**
 - c) Beneficio o pérdida que la operación ha originado**
 - d) Saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación**
 - e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro**
 - f) Gastos reconocidos como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas**

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

- o** Información en la memoria sobre operac. con partes vinculadas: (apartado 23 de la memoria de modelos normales de cuentas anuales)

En todo caso deberá informarse sobre:

- 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
- g)** Intereses abonados y cargados
- h)** Dividendos y otros beneficios distribuidos
- i)** Garantías y avales
- j)** Remuneraciones e indemnizaciones y aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida
- k)** Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios
- l)** Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros que impliquen transmisión de recursos u obligaciones entre la empresa y la parte vinculada
- m)** Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bs y ss que serán utilizados por varias partes vinculadas
- n)** Acuerdos de gestión de tesorería
- o)** Acuerdos de condonación de deudas

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

○ Norma 19^a de elaboración de las cuentas anuales en Pymes: “partes vinculadas”

Punto 2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta:

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función a su % de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos y pasivos afectos a la explotación conjunta como consecuencia del negocio conjunto.

Así mismo reconocerá en su cuenta de P y G la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y, si voluntariamente lo presentase, en el estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada según su % de participación los importes de las partidas del negocio conjunto.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en la parte proporcional. También: importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las CC.AA. Individuales de los partícipes según los % de participación.

Operaciones vinculadas IS

Operaciones vinculadas en el NPGC

- o Información en la memoria sobre operac. con partes vinculadas en Pymes:**
(apartado 12 de la memoria de modelos abreviados de cuentas anuales)
- a) Personas o empresas con las que se han realizado las OPV y naturaleza de la relación**
- b) Detalle de la operación y su cuantificación**
- c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada**
- d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación**
- e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro**
- f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas**
- En todo caso deberá informarse sobre los sueldos, dietas y remuneraciones del personal de alta dirección y miembros del órgano de administración. También, indemnizaciones y anticipos y créditos concedidos.**

Operaciones vinculadas IS

Tributación: IS/ IRPF

Cuando se realicen operaciones entre entidades vinculadas a precios diferentes a los de mercado, la comprobación de la AT determinará:

- > Por la operación principal: liquidación de las partes afectadas por la operación, ajustando sus bases imponibles por la diferencia entre el valor de mercado y el pactado.
- > Por la operación secundaria: la diferencia entre ambos valores determina una renta que se calificará atendiendo a la naturaleza de la misma.

En particular, si esa diferencia es a favor del socio, se califica como distribución de dividendos y si es a favor de la sociedad, como aportación a los fondos propios de la misma.

Distinguiendo: - Socio con 100% de la sociedad
-Socio que no tiene el 100%

Operaciones vinculadas IS

Ajuste bilateral

Se consagra el principio del ajuste bilateral



El VNM determinado por la AT que da origen a la corrección del valor contabilizado



No puede determinar una tributación por el IS, IRPF o IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de personas o entidades que la han realizado

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

En particular,

a) Cuando la diferencia es a favor del socio:

i. la parte de renta correspondiente al % de participación en la entidad se considerará:

- retribución de FP para la entidad
- participación en B⁰ para el socio

ii. la parte de renta que no se corresponda con el % de participación:

- retribución de FP para la entidad
- rend. capital mob. (art. 25.1.d ley 35/2006) para el socio o partícipe

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:

i. la parte de renta que se corresponda con el % de participación en la entidad se considerará:

- aportación del socio o partícipe a los fondos de la entidad



Aumentando el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe

ii. la parte de renta que no se corresponda con el % de participación:

- renta para la entidad
- liberalidad para el socio o partícipe

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

c) Cuando se trate de contribuyentes del IRNR sin EP:

La renta se considerará como ganancia patrimonial (art. 13.1.i)4º R.D. 5/2004)

d) La calificación de la renta por la diferencia entre el valor de mercado y el convenido

↓
Podrá ser distinto a lo propuesto

↓
Cuando se acrediten otras causas

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

RETENCIONES (IS)

Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario



Derivado del artículo 16.8



Constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del cap. mobiliario

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponde realizar por retribuciones satisfechas en especie



Se calculará



Aplicando el % correspondiente al resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o coste para el pagador

Operaciones vinculadas IS

AJUSTE SECUNDARIO

Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del cap. mobiliario

Cuando la obligación de ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario



Constituirá la base, la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado

Operaciones vinculadas IS

Relación entre contabilidad y fiscalidad en las operaciones vinculadas

1. Si las transacciones entre personas o entidades vinculadas se formalizan y registran contablemente por el VNM



No se aplicará el art.16 TRLIS → no supone ajustes fiscales en la BI del IS (*ni antes, ni después de la Ley 36/2006*)

Operaciones vinculadas IS

2. Si las transacciones entre personas o entidades vinculadas no se formalizan por el VNM, pero se contabilizan siguiendo el criterio del ICAC/NPGC: Por el fondo económico de la operación (a VNM).



Tampoco se aplicará el art. 16 TRLIS
ajustes fiscales en la BI del IS.



No supone

Operaciones vinculadas IS

3. Si las transacciones entre personas o entidades vinculadas no se formalizan por el VNM, y se contabilizan por el precio pactado entre las partes



Se aplicará lo establecido en el art. 16 TRLIS



Los ajustes al resultado contable los realizará la AT, nunca el sujeto pasivo.

Operaciones vinculadas IS

4. Si las transacciones entre personas o entidades vinculadas se formalizan por el VNM determinado por las partes (según documentación fiscal), se contabilizan por este valor y la AT no admite este valor



Se aplicará lo establecido en el art.16 TRLIS



Los ajustes al resultado contable los realiza la AT, nunca el sujeto pasivo.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplos

Los ejemplos a desarrollar se aplicarán a las siguientes situaciones:

1. Operaciones formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan correctamente las operaciones. La AT no ajusta las BI de las sociedades.
2. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan según el fondo económico de la misma, es decir, a VNM. La AT no hará ajustes en las BI de las sociedades.
3. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan las operaciones por el precio pactado entre las partes. La AT hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades.
4. Operaciones formalizadas a VNM según documentación aportada por las sociedades que intervienen, pero la AT no admite estos valores y hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 1

Relación sociedad-socio

1. Operaciones formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan correctamente las operaciones. La AT no ajusta las BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado contablemente en 1.000 € que transmite a A por 2.000 €, valor de mercado del bien vendido.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 1

Solución:

➤ Contablemente:

En A: 2.000 Compras	a	Tesorería	2.000
En B: 2.000 Tesorería	a	Ventas	2.000

➤ Fiscalmente:

No hay transferencia patrimonial de B a A. La AT no regularizará las BI de las sociedades por cuanto la transmisión se ha formalizado a VNM.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 2

2. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan la operación según el fondo económico de la misma, es decir, a VNM. La AT no hará ajustes en las BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 €, que se transmite a A por el mismo importe. A transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 2

Solución:

➤ Contablemente (*según resolución del ICAC/ NPGC*)

Precio acordado: 1.000 VNM: 2.000

En A:	2.000 Compras	a Tesorería	1.000
		a Dividendos	1.000

En B:	1.000 Tesorería		
	1.000 Patrimonio distribuido		
		a Ventas	2.000

El fondo económico de esta operación representa una adquisición y una distribución de fondos propios de la filial a la matriz.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 2

- Fiscalmente:
 - En A: en el resultado contable de A y en su BI se recoge como ingreso un dividendo de 1.000, el cual tiene derecho a la deducción por doble imposición (DDI), si cumple los requisitos del art. 30.2 TRLIS.
BI : 1.000
Cuota: $1.000 \times 32,5\% = 325$
DDI: $1.000 \times 32,5\% \times 100\% = 325$
Deuda tributaria: 0
 - En B: ha procedido a un reparto de dividendo, el cual no está sujeto a retención por cumplirse los requisitos del art. 140.4.d) TRLIS.

Operaciones vinculadas IS

Ejemplo 3

3. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan las operaciones por el precio pactado entre las partes. La AT, por tanto, hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a A por el mismo importe. A transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 3

Solución:

➤ Contablemente:

En A: 1.000 Compras a Tesorería 1.000

En B: 1.000 Tesorería a Ventas 1.000

➤ Fiscalmente:

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 3

Transferencia de patrimonio de B a A:

1. Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades aumentando la BI de B por 1.000 y disminuirá la BI de A en 1.000.
2. Ajuste secundario: La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de B a A, que se califica como distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la BI de A con derecho a deducción por doble imposición.

Se observa que el precio pactado entre las partes no ha producido un perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que lo normal será que la AT no inicie el procedimiento para corregir la valoración pactada entre esas sociedades. Sanción

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 3

Con los únicos datos del supuesto, la liquidación del IS que hará la AT sería:

en A: Rdo. Contable: 1.000
Ajuste: +1.000 (dividendos)
Ajustes: -1.000 (incremento valor compras)
BI: 1.000
Cuota: 325
DDI: $1.000 \times 32,5\% \times 100\% : 325$
Deuda tributaria: 0

en B: Rdo. Contable: 1.000
Ajuste: 1.000
BI: 2.000
Cuota: $2.000 \times 32,5\% : 650$
Deuda tributaria : 650

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 3

- En A, al ajustar las Bases Imponibles del IS por el fondo económico de la operación supone:
 - * el valor de adquisición del bien adquirido se sustituye por su valor de mercado para futuras ventas (art. 18 TRLIS), como la venta de ese bien se hace en el mismo ejercicio que en el de la compra: ajuste negativo.
 - * el ajuste secundario supone una regularización en la cuota de -325 ($1.000 * 32,5\%$) como consecuencia del tratamiento como dividendo, en el caso de que la entidad pueda acogerse a DDID, de la diferencia entre el valor contable y el fiscal.
- En B, el ajuste supone un incremento en la Base Imponible por el mayor valor de la venta (1.000) lo que supone un incremento en la cuota de 325 ($1.000 * 32,5\%$)

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 4

El mismo ejemplo que el caso anterior sin que A venda el bien, es decir, operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan las operaciones por el precio pactado entre las partes. La AT, por tanto, hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades

SUPUESTO: la sociedad A tiene el 100% del capital de B. B tiene un elemento valorado en 1.000 que transmite a A en el mismo importe. El bien vale en el mercado 2.000 €. A no vende el bien en este ejercicio.

SOLUCIÓN: Transferencia de patrimonio de B a A. La AT regularizará a estas sociedades aumentando las BI de B por 1.000 € y disminuirá la de A por 1.000 €. La diferencia de 1.000 € entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento de patrimonio de B a A, que se califica como dividendos por lo que se integra en la Base Imponible con derecho a la deducción por doble imposición

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 4

EN A:

Rdo. Contable: 0

Ajustes: +1.000 (dividendos)*

BI: 1.000

Cuota : 325

DDII : 325

Deuda tributaria : 0

* Cuando A venda el bien adquirido, su valor fiscal será de 2.000

EN B:

Rdo. Contable: 0

Ajustes: +1.000

BI : 1.000

Cuota : 325

Deuda tributaria : 325

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 4

- En A, al ajustar las Bases Imponibles del IS por el fondo económico de la operación supone:
 - * el valor de adquisición del bien adquirido se sustituye por su valor de mercado para futuras ventas (art. 18 TRLIS): valor del bien 2.000
 - * El ajuste secundario supone incremento positivo en la Base Imponible por dividendos de 1.000 y, si cumple los supuestos del art. 30.2 TRLIS implicará un ajuste negativo de la cuota por 325 ($1.000 * 32,5\%$)
- En B, el ajuste supone un incremento en la Base Imponible por el mayor valor de la venta (1.000) lo que supone un incremento en la cuota de 325 ($1.000 * 32,5\%$)

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 5

4. Operaciones formalizadas a VNM según documentación aportada por las sociedades que intervienen, pero la AT no admite esos valores, lo que supondrá que la AT hará los ajustes pertinentes en la BI de las sociedades.

La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 € que se transmite a A por 1.500 €, VNM justificado en la documentación aportada por las sociedades. La AT establece que el VNM del bien es 2.000 € (no sancionable).

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 5

Solución:

➤ Contablemente

En A:	1.500	Compras	a Tesorería	1.500
En B:	1.500	Tesorería	a Ventas	1.500

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 5

- Fiscalmente:
- Transferencia de patrimonio de B a A:
1. Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades aumentando la BI de B por 500 y disminuirá la BI de A en 500 .
 2. Ajuste secundario: La diferencia de 500 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de B a A, que se califica como distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la BI de A con derecho a deducción por doble imposición.
- Se observa que el precio pactado entre las partes no ha producido un perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que lo normal será que la AT no inicie el procedimiento para corregir la valoración pactada entre esas sociedades.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 5

EN A:

Rdo. Contable: 0

Ajustes: +500 (dividendos)*

BI : 500

Cuota : 162,5 (500*32,5%)

DDII : 162,5 (500 x 32,5% x 100%)

Deuda tributaria : 0

* Cuando A venda el bien adquirido su valor fiscal será de 2.000

EN B:

Rdo. Contable: 500

Ajustes: +500 (incremento valor venta)

BI: 1.000

Cuota: 325

Deuda tributaria: 325

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 5

- En A, al ajustar las bases imponibles del IS por el fondo económico de la operación supone:

- * el valor de adquisición del bien adquirido se sustituye por su valor de mercado para futuras ventas (art. 18 TRLIS): valor del bien 2.000

- * el ajuste secundario supone incremento positivo en la base imponible por dividendos de 500 y, si cumple los supuestos del art.30.2 TRLIS implicará un ajuste negativo en la cuota por 162,5 ($500 * 32,5\%$)

- En B, el ajuste supone un incremento en la Base Imponible por el mayor valor de la venta (500) lo que supone un incremento en la cuota de 162,5 ($500 * 32,5\%$)

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 6

Relación sociedad-socio

1. Operaciones formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan correctamente las operaciones. La AT no ajusta ↓ las BI de las sociedades.

La sociedad A tiene el 90% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado contablemente en 1.000 € que transmite a A por 2.000 €, valor de mercado del bien vendido.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 6

Solución:

➤ Contablemente:

En A: 2.000 Compras	a	Tesorería	2.000
En B: 2.000 Tesorería	a	Ventas	2.000

➤ Fiscalmente:

No hay transferencia patrimonial de B a A. La AT no regularizará las BI de las sociedades por cuanto la transmisión se ha formalizado a VNM.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 7

2. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan la operación según el fondo económico de la misma, es decir, a VNM. La AT no hará ajustes en las BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 90% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 €, que se transmite a A por el mismo importe. A transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 7

Solución:

➤ Contablemente (según resolución del ICAC/ NPGC)

Precio acordado: 1.000 VNM: 2.000

<u>En A:</u>	2.000 Compras	a Tesorería	1.000
	18 HP deudora	a Dividendos	900
		a Ingresos financieros	118
<u>En B:</u>	1.000 Tesorería		
	900 Patrimonio distribuido		
	118 Gastos financieros		
		a Ventas	2.000
		a HP acreedora	18

El fondo económico de esta operación representa en conjunto una adquisición y una distribución de fondos propios de la filial a la matriz, y pago de intereses en especie por la parte que no se corresponde con el % de participación en la entidad.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 7

- Fiscalmente:
 - **En A:** en el resultado contable de A y en su BI se recoge como ingreso un dividendo de 900, el cual tiene derecho a la deducción por doble imposición (DDI), si cumple los requisitos del art. 30.2 TRLIS., y unos ingresos financieros de 118 pagados en especie.

BI: $(900+118) : 1.018$
Cuota : $1.018 \times 32,5\% = 330,85$
DDI: $900 \times 32,5\% \times 100\% = 292,5$
Retenciones: 18
Deuda tributaria: 20,35
 - **En B:** ha procedido a un reparto de dividendo, el cual no está sujeto a retención por cumplirse los requisitos del art. 140.4.d) TRLIS. Además, tiene un gasto financiero en especie que no es deducible al tener la consideración de retribución de fondos propios.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 8

3. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan las operaciones por el precio pactado entre las partes. La AT, por tanto, hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades.

La sociedad A tiene el 90% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a A por el mismo importe. A transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Operaciones vinculadas IS

Ejemplo 8

Solución:

➤ Contablemente:

En A: 1.000 Compras a Tesorería 1.000

En B: 1.000 Tesorería a Ventas 1.000

➤ Fiscalmente:
La liquidación del IS sería:

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 8

Transferencia de patrimonio de B a A:

1. Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades aumentando la BI de B por 1.000 y disminuirá la BI de A en 1.000 .
2. Ajuste secundario: La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de B a A; el 90% de 1.000, 900, corresponde a un desplazamiento patrimonial de B a A que se calificará como distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la BI de A con derecho a deducción por doble imposición y las 100 restantes, son ingresos financieros en especie con retención, es decir 118.

En B, se incrementará el resultado contable por 1.000 (mayor valor de venta) materializándose los 900 en reparto de dividendos y los 100 restantes como retribución de fondos propios con la obligación de retener.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 8

En A Rdo. Contable: 1.000
Ajuste: +900 (dividendo)
Ajuste: +118 (ingreso financiero)
Ajuste: -1.000 (incremento valor de compra)
BI : 1018
Cuota: 330,85
DDI: $900 \times 32,5\% \times 100\% = 292,50$
Ingreso a cuenta = 18
Deuda tributaria = 20,35

En B Rdo. Contable: 1.000
Ajuste: 1.000 (900 por la venta y 100 por retribución fondos propios)
BI: 2.000
Cuota: 650
Deuda tributaria: 650

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 9

4. Operaciones formalizadas a VNM según documentación aportada por las sociedades que intervienen, pero la AT no admite esos valores, lo que supondrá que la AT hará los ajustes pertinentes en la BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 90% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 € que se transmite a A por 1.500 €, VNM justificado en la documentación aportada por las sociedades. La AT establece que el VNM del bien es 2.000 €. A no vende el bien en este ejercicio

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 9

Solución:

➤ Contablemente

En A:	1.500	Compras	a Tesorería	1.500
En B:	1.500	Tesorería	a Ventas	1.500

➤ Fiscalmente:

La liquidación del IS sería:

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 9

Transferencia de patrimonio de B a A:

1. Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades aumentando la BI de B por 500 y disminuirá la BI de A en 500.
2. Ajuste secundario: La diferencia de 500 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de B a A, que se califica como distribución de dividendos, el 90% de 500 (450) por lo que ese importe se integra en la BI de A con derecho a deducción por doble imposición y el resto, 50, será ingreso financiero en especie con retención, es decir 59
En B se incrementará el resultado contable en 500 (mayor valor de la venta) materializándose en un reparto de dividendos de 450 y retribución de fondos propios por 50 con la obligación de retener.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 9

En A Rdo. Contable: 0
Ajuste: +450 (dividendo)¹
+59 (ingreso financiero) ²
BI: 509
Cuota: 165,43
DDI: $450 \times 32,5\% \times 100 = 146,25$
Ingreso a cuenta: 9
A ingresar: 10,18

En B Rdo. Contable: 500
Ajuste: 500
BI: 1.000
Cuota:325

¹la sociedad no ha vendido el bien

² El valor de adquisición del bien para futuras ventas será de 2.000

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 10

Relación socio-sociedad

1. Operaciones formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan correctamente la operación. La AT, por tanto, no ajusta las BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 100% de B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a B por su valor de mercado, 2.000 €.

Solución contable:

En A	2.000	Tesorería	a	Ventas	2.000
En B	2.000	Compras	a	Tesorería	2.000

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 11

2. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan la operación según el fondo económico de las mismas, es decir, a VNM. La AT no hará ajustes en las BI de las sociedades.

La sociedad A tiene el 100% de B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a B por el mismo importe. B transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 € que se corresponde con su valor de mercado.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 11

Solución:

➤ Contablemente

En A	1.000	Tesorería			
	1.000	Patrimonio aportado	a	Ventas	2.000
En B	2.000	Compras	a	Tesorería	1.000
			a	Pat.recibido	1.000

➤ Fiscalmente

La AT no ajusta las BI. Las acciones de B, propiedad de A, tienen un mayor valor de 1.000 €.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 12

3. Operaciones no formalizadas a VNM. Las sociedades contabilizan las operaciones por el precio pactado entre las partes. La AT hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades.

La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que se transmite a B por el mismo importe. B transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Solución:

> Contablemente

En A	1.000	Tesorería	a	Ventas	1.000
En B	1.000	Compras	a	Tesorería	1.000

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 12

> Fiscalmente

Transferencia de patrimonio de A a B:

1. Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades aumentando la BI de A por 1.000 y disminuirá la BI de B en 1.000.
2. Ajuste secundario: La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de A a B, que se califica como una aportación de fondos propios, por lo que ese importe se computa como mayor valor de la participación que A tiene en B.

Se observa que el precio pactado entre las partes no ha producido un perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que lo normal será que la AT no inicie el procedimiento para corregir la valoración pactada entre esas sociedades

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 12

En A Rdo. Contable: 0
Ajuste: +1.000 (*1)
BI: 1.000

En B Rdo. Contable: +1.000
Ajuste: -1.000 (*2)
BI: 0

(*1) mayor valor de la participación de B.

(*2) mayor valor del capital de B.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 13

4. Operaciones formalizadas a VNM según documentación aportada por las sociedades que intervienen, pero la AT hará los ajustes pertinentes en las BI de las sociedades.



La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a B por 1.500 €, VNM justificado en la documentación aportada por ambas sociedades. La AT establece que el VNM es 2.000 €. B no vende el bien en el ejercicio

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 13

Solución:

> Contablemente

En A	1.500	Tesorería	a	Ventas	1.500
En B	1.500	Compras	a	Tesorería	1.500

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 13

> Fiscalmente:

Liquidación del IS

En A Rdo. Contable: 500
 Ajuste: 500
 BI: 1.000
 Cuota: 325

* Fiscalmente, la participación de A en B tiene un valor para futuras ventas de + 500.

En B Rdo. Contable: 0
 Ajuste: 0/ -500*
 BI: 0/ -500

* El bien vale fiscalmente 2.000 (atención al juego de las existencias).

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 14

La sociedad A tiene el 90% de la sociedad B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a B por el mismo importe, B transmite ese elemento en el mismo ejercicio en 2.000 €, que se corresponde con el valor de mercado.

> Contablemente

En A:	1.000	Tesorería			
	900	Patrimonio aportado			
	100	Gasto (no deducible; liberalidad)			
			a	Ventas	2.000
En B:	2.000	Compras			
			a	Tesorería	1.000
			a	Patrimonio recibido	900
			a	Donación	100

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 15

La sociedad A tiene el 90% de la sociedad B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a B por el mismo importe, B transmite ese elemento en el mismo ejercicio en 2.000 €, que se corresponde con el valor de mercado.

La compañía ha contabilizado por los flujos monetarios.

En A: 1.000 Tesorería	a Ventas	1.000
En B: 1.000 Compra	a Tesorería	1.000

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 15

> Fiscalmente:

Liquidación del IS

En A

Rdo. Contable: 0

Ajuste: 900 (mayor valor)

Ajuste: 100 (liberalidad)

BI: 1.000

En B

Rdo. Contable: 1.000

Ajuste: -1.000 (mayor valor del bien)

Ajuste: +100 (ingreso por donación)

BI: 100

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 14 y 15

Consideraciones:

En estos casos ha habido un desplazamiento patrimonial de A a B, que se califica como una aportación de fondos propios por el porcentaje de participación del socio en la entidad (900) y una liberalidad por la parte de la renta que no se corresponde con el porcentaje de participación de la entidad (100); por el contrario, en B, la entidad aumentará sus fondos propios (en 900) excepto por la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en la entidad (100) que será para ésta una donación.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 16

Relación sociedad-grupo familiar

Un grupo familiar integrado por un padre y su hijo. El padre tiene el 100% de la sociedad A y el hijo tiene el 100% del capital de la sociedad B. A tiene un elemento valorado en 1.000 € que transmite a B por el mismo importe. B transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde por su valor de mercado.

- Solución 1 (siguiendo el criterio del ICAC/ NPGC):
 - > Contablemente

En A	1.000	Tesorería		
	1.000	Gastos por donaciones	a Ventas	2.000
En B	2.000	Compras	a Tesorería	1.000
			a Ingresos por donación	1.000

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 16

> Fiscalmente

En A: Rdo. Contable: 0
Ajuste: 1.000 (gasto no deducible)
BI: 1.000
Cuota: 325

En B: Rdo. Contable: 1.000
Ajuste: 0
BI: 1.000 (donación)
Cuota: 325

Transferencia de patrimonio de A a B:

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad A a B, sin que lo sea por su condición de socio y se califica como una donación, por lo que ese importe no reduce la BI de A mientras que se integra en la BI de B.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 16

- Solución 2 (contabilizando por el precio pactado)

> Contablemente

En A	1.000	Tesorería	a	Ventas	1.000
	1.000	Compras	a	Tesorería	1.000

> Fiscalmente

Transferencia de patrimonio de A a B:

1. Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades, aumentando la BI de A por 1.000 y disminuirá la BI de B en 1.000 .
2. Ajuste secundario: La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad A a B, sin que lo sea por su condición de socio y se califica como una donación, por lo que ese importe no reduce la BI de A mientras que se integra en la BI de B.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 16

Liquidación del IS:

En A

Rdo. Contable: 0

Ajuste: 1.000

BI: 1.000

Cuota: 325

En B

Rdo. Contable: 1.000

Ajuste: 1.000 (donación)

-1.000 (incremento valor del bien)

BI: 1.000

Cuota: 325

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 17

Relación grupo de sociedades

Un grupo de sociedades formado por A, B y C. A participa en el 80% de B y B participa en el 100% de C. C tiene un elemento valorado en 1.000 € que se transmite a A por el mismo importe. A transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Transferencia de patrimonio de C a A:

1. Ajuste principal: La AT regularizará estas sociedades, aumentando la BI de C por 1.000 y disminuirá la BI de A en 1.000.
2. Ajuste secundario: De la diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, un importe de 800, que corresponde al porcentaje de participación indirecta, representa un desplazamiento patrimonial de C a A en condición de socio y se calificará como una distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la BI de A con derecho a deducción por doble imposición. Respecto de un importe de 200 que recibe A, no es en condición de socio y se calificará como donación. Dado que el gasto derivado de donaciones no es deducible y son ingresos del donatario, por dicho importe no se reducirá la BI de C, mientras que ese importe de 200 se integrará en la BI de A sin derecho a deducción por doble imposición.

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 17

Relación grupo de sociedades

Liquidación del IS:

En C (sociedad)

Rdo. Contable: 0
Ajuste: 1.000 (800 venta; 200 donación)
BI: 1.000
Cuota: 325

En A (el socio)

Rdo. Contable: 1.000
Ajuste: + 800 (dividendos)
+200 (donación)
-1.000 (incremento valor bien)
BI: 1.000
Cuota: 325
DDI: $800 \times 32,5\% \times 100\% = 260$
Cuota: 65

Operaciones vinculadas IS.

Ejemplo 18

Relación grupo de sociedades

Un grupo de sociedades formado por A, B y C. A participa en el 80% de B y en el 100% de C. C tiene un elemento valorado en 1.000 € que se transmite a B por el mismo importe. B transmite ese elemento en el mismo ejercicio por 2.000 €, que se corresponde con su valor de mercado.

Transferencia de patrimonio de C a B:

Ajuste principal: La AT regularizará a estas sociedades aumentando la BI de C en 1.000 y disminuyendo la BI de B en 1.000 .

Ajuste secundario: La calificación de la renta derivada de esta operación puede interpretarse de las formas siguientes:

1. Interpretación literal

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado que recibe B no es en condición de socio y se calificará como donación. Dado que el gasto derivado de donaciones no es deducible en el donante y es ingreso en el donatario, por dicho importe no se reducirá la BI de C mientras que dicho importe se integrará en la BI de B sin derecho a deducción por doble imposición.

Operaciones vinculadas IS

Ejemplo 18

2. Interpretación finalista

La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial de C a A en condición de socio y se calificará como distribución de dividendos, por lo que se integra en la BI de A con derecho a deducción por doble imposición —————> esta calificación no tiene efectos fiscales en A.

Por otra parte, este mismo importe de 1.000 es aportado por A a B de manera que por la parte proporcional a la participación, 800 €, se calificaría como aportación a los fondos propios, que no se integraría en la BI de B y se computaría como mayor valor de la participación de A en B. Respecto del importe de 200 € que recibe B, no es en condición de socio de A, por lo que se calificará como donación, no reduciendo por ese importe la BI de A mientras que dicho importe se integrará en la BI de B sin derecho a deducción por doble imposición.

Operaciones vinculadas IS

II. IRPF Y LAS OPERACIONES VINCULADAS

IRPF y las operaciones vinculadas

Operaciones vinculadas socio-sociedad

En general (art.41, Ley 35/2006)

Las operaciones entre personas o entidades
vinculadas se valorarán



por su VNM en los términos previstos en el art. 16
TRLIS

IRPF y las operaciones vinculadas

En especial: rendimientos préstamos socio-sociedad

Se consideran retribuidos a precio de mercado



Se integran en la renta general

Si se pacta retribución → obligación de retener (18%)

Si no se pacta retribución → existe obligación de retener siendo la base imponible de la retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

IRPF y las operaciones vinculadas

Planificación fiscal

Estudiar la posibilidad de eliminar la cuenta socio-sociedad



Ampliación de capital social, pago, etc.

IRPF y las operaciones vinculadas.

Ejemplo 1

Relación sociedad-socio persona física

Una persona física tiene el 100% del capital de la sociedad A. Esta sociedad transmite al socio un inmueble por 1.000 € coincidente con su valor contable, siendo 2.000 € su VNM.

En el caso de que la operación se contabilice siguiendo los criterios del ICAC/ **NPGC**, el asiento contable de la operación sería el siguiente:

1.000 Tesorería			
1.180 Patrimonio distribuido	a Ventas	2.000	
	a HP acreedora	180	

IRPF y las operaciones vinculadas.

Ejemplo 1

Si no se contabiliza según el criterio del ICAC/ NPGC:

Transferencia de patrimonio de la sociedad al socio:

1. Ajuste principal: La AT regularizará la tributación de la sociedad aumentando su BI en 1.000 y valorará por 2.000 el inmueble en el socio a efectos de determinar la renta que se genere en una futura transmisión.
2. Ajuste secundario: La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad al socio, y se califica como una distribución de dividendos, por lo que ese importe se integra en la BI del socio como renta del ahorro sujeto a retención.
Se observa que el valor pactado entre las partes supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 2

Relación sociedad-socio persona física

Una persona física tiene el 100% del capital de la sociedad A. El socio presta a la sociedad un importe de 1.000 € sin pactar ningún interés cuando el interés de mercado es del 10%.

En el caso de que la operación se contabilice siguiendo los criterios del ICAC, el asiento contable en la sociedad sería el siguiente:

118	Gastos financieros	a	Fondos Propios	100
		a	HP acreedora	18

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 2

Si no se contabiliza según el criterio del ICAC/ NPGC:

Transferencia de patrimonio del socio a la sociedad:

1. Ajuste principal: La AT regularizará a la sociedad y al socio, aumentando la BI del socio por 118 y disminuirá la BI de A en 118.
2. Ajuste secundario: La diferencia de 100 entre el valor de mercado y el valor pactado representa un desplazamiento patrimonial del socio a A y se califica como una aportación a los fondos propios, por lo que ese importe se computa como mayor valor de la participación que el socio tiene en A.

Se observa que el precio pactado entre las partes ha podido producir un perjuicio económico para la Hacienda Pública, siempre que el tipo marginal del socio sea superior al tipo de gravamen de la sociedad, dado que el interés que se integra en la BI general de la persona física.

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 3

Relación sociedad – socio persona física

Una persona física posee el 80% del capital de la sociedad A. Este socio alquila un local comercial a la sociedad por un importe de 1.000 €, sin embargo la cuantía del alquiler en un mercado libre sería de:

- a) 500
- b) 2.000

Cobrando como alquiler la cuantía pactada.

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 3

Solución caso a):

Si la sociedad

500	Alquileres	a Tesorería	1.000
400	Dividendos	a Hacienda Pública acreedora	18
118	Gastos financieros		

Esto supone que la sociedad ha repartido al socio un dividendo de 400, y le ha pagado como rendimiento del capital el resto, más su correspondiente retención, cuantías que incluirá en su correspondiente IRPF, no siendo ambas cuantías deducibles por la sociedad, porque estamos ante retribuciones al capital.

Socio: IRPF

- ✓ 400 → Dividendos
- ✓ 100 → Ingresos del capital mobiliario

Sociedad: gastos no deducibles: 118 (retribuciones al capital)

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 3

Solución caso **b)**:

Si la sociedad así:

2.000	Alquileres	a Tesorería	1.000	nica, se registrará
		a Patrimonio neto	800*	
		a Ingresos por donación	200	

$$(*)2.000*50%*80%= 800$$

Esto supone que el socio ha aportado capital a la compañía por importe de 800, es decir el 80% (su participación) de la parte no abonada por la compañía, y ha donado el resto a la sociedad. Lo que implica que la compañía ha recibido una donación por la parte no abonada por el alquiler, y la proporción por el cual el socio no participa en la sociedad, y una aportación al patrimonio neto por el resto (80%1000 = 800)

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 3

Tributación:

- Socio El socio incrementará su participación en la sociedad en 800 (80% 1.000) y habrá donado 100, que no es partida deducible de sus impuestos.
- Sociedad Habrá incrementado su patrimonio neto en 800 (80%1.000) y habrá recibido una donación de 200 que tributará en el IS.

IRPF y operaciones vinculadas.

Ejemplo 4

Relación socio-administrador

Una sociedad transmite al administrador un inmueble por 1.000 €, que coincide con su valor contable, siendo 2.000 € su valor de mercado.

Transferencia de patrimonio de la sociedad al administrador:

1. Ajuste principal: La AT regularizará la tributación de la sociedad aumentando su BI por 1.000 y valorará por 2.000 el inmueble en el administrador a efectos de determinar la renta que se genere en una futura transmisión.
2. Ajuste secundario: La diferencia de 1.000 entre el valor de mercado y el valor pactado, representa un desplazamiento patrimonial de la sociedad al administrador, y se calificará como una retribución al trabajo que es un gasto deducible en el IS, por lo que ese importe reduce la BI de la sociedad y se integra en la BI del administrador como renta del trabajo en especie, sobre la que se retendrá siguiendo el planteamiento general de retención.

Operaciones vinculadas IS

III. IVA Y LAS OPERACIONES VINCULADAS

El IVA y las operaciones vinculadas

Autoconsumo de servicios realizados sin contraprestación:

Artículo 12.3 LIVA: operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

“Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito, por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”.



Desde el 1-12-2006 se exige además que se realicen para fines ajenos a los de una actividad empresarial o profesional.

El IVA y las operaciones vinculadas

Base imponible. Reglas especiales (Artículo 79. Cinco LIVA)

Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su VNM.

Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

- a) Si una de las partes intervinientes es sujeto pasivo del IS o IRPF o IRNR.
- b) En operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- c) En operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el 3º grado inclusive.
- d) Operaciones realizadas por entidades a las que se refiere el art. 2 de la Ley 49/2003
- e) En operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

El IVA y las operaciones vinculadas

Esta regla de valoración únicamente será aplicable si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente y la contraprestación pactada sea $<$ a la contraprestación en libre competencia.
- b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea $<$ al VNM.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea $>$ al VNM.

El IVA y las operaciones vinculadas

Valor normal de mercado

- Aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.
- Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable:
 - Entrega de bienes: un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de la entrega.
 - Prestaciones de servicios: totalidad de los costes que su prestación suponga al empresario o profesional.
 - Será aplicable, en cuanto proceda, lo dispuesto en el art. 16 TRLIS.

El IVA y las operaciones vinculadas

Entrada en vigor



Operaciones cuyo IVA se ha devengado a partir del 1 de diciembre de 2006

El IVA y las operaciones vinculadas

Ejemplo 1

Operaciones no formalizadas a valor de mercado.



La sociedad A tiene el 100% del capital de la sociedad B. B tiene un elemento valorado en 1.000 €, que se transmite a A por el mismo valor más el IVA correspondiente a la corriente monetaria, es decir, 1.160 €. El valor de mercado del bien es de 2.000.

Ambas sociedades tienen en el IVA prorrata 100%.

El IVA y las operaciones vinculadas

Ejemplo 1

Solución:

Las sociedades contabilizan la operación por su realidad económica:

En A

2.000	Compras	a Tesorería	1.160
160	IVA soportado	a Dividendos	1.000

En B

1.160	Tesorería	a Ventas	2.000
1.000	Patrimonio distribuido	a IVA repercutido	160

El IVA y las operaciones vinculadas

Consulta V1492-07

La consultante, que agrupa a las entidades que forman parte del sector eléctrico, consulta la procedencia de aplicar el valor de mercado que se deduce de un acuerdo previo de valoración suscrito con la Agencia Tributaria a los efectos del Impuesto sobre la Renta, en relación con los suministros de energía eléctrica a los empleados de tales entidades a precios inferiores a los de mercado a la luz de lo dispuesto por el artículo 79. cinco de la Ley 37/1992.

Base imponible de los citados suministros.

El IVA y las operaciones vinculadas

Contestación:

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente y la contraprestación pactada sea $<$ al VNM.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega o prestación aplique la regla de prorrata a sus deducciones y la contraprestación pactada sea $<$ VNM
- c) Cuando el empresario o profesional aplique la regla de prorrata a sus deducciones y la contraprestación pactada sea $>$ VNM

VNM aquel que el destinatario debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

El IVA y las operaciones vinculadas

Considerando que el suministro de energía eléctrica por parte de las entidades productoras a favor de sus empleados se efectúa a precios inferiores a los de mercado, y que éstos últimos no pueden deducir el Impuesto soportado por no tener condición de empresarios o profesionales, dicho suministro se valorará en todo caso de acuerdo con su VNM.

La referencia que realiza el art. 79.cinco de Ley 37/1992 al art. 16 de la LIS, ha de entenderse hecha, en los mismos términos, a lo dispuesto por la Disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se corresponde a la posibilidad de los sujetos pasivos de concluir tales acuerdos previos de valoración al efecto de tener plena certidumbre respecto del IVA.

En estas circunstancias, el valor de mercado deducido de la propuesta aprobada para el Impuesto sobre la Renta, resulta aplicable a los efectos del cálculo de la BI del IVA sin contravención de lo dispuesto en art. 79.cinco Ley 37/1992.

Operaciones vinculadas IS

IV. CONCLUSIONES

Operaciones vinculadas

Conclusiones

- En el IS e IRPF el valor de mercado se aplicará obligatoriamente para las operaciones vinculadas.
- En el IVA no se aplicará el valor de mercado, sino que se mantendrá el precio pactado entre las partes cuando la operación esté sujeta y su valoración no supongan un perjuicio económico para la Hacienda Pública

Operaciones vinculadas IS

V. INFRACCIONES Y SANCIONES . IS

Operaciones vinculadas. Infracciones y sanciones. IS

Art.1.2 Se establece un sistema de
Infracciones y Sanciones propias

Infracciones (grave)

No aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que debe mantenerse a disposición de la AEAT.

Que el VNM no sea el declarado

Sanciones

Cuando no proceda correcciones valorativas, multa de 1.500 € por cada dato y 15.000 € por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente.

Cuando procedan correcciones valorativas, sanción 15%. Mínimo: doble que correspondería por aplicación del párrafo anterior. Es compatible con arts. 191, 192, 193 o 195 LGT.



Infracciones y sanciones. IS

Art.1.2 Se establece un sistema de Infracciones y Sanciones propias

Infracciones

Falta de ingreso

Obtención indebida de devoluciones

Determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o declaración incorrecta de renta neta sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación o deducción.

Sanciones

No constituirá infracción por los arts. 191, 192, 193 o 195 LGT, por la parte de las bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

Compatibles con el art. 203 LGT de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la AEAT



CURRICULUM VITAE DE VALENTÍN PICH ROSELL
Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas

DATOS PERSONALES Y ACADÉMICOS

- Nacido en Barcelona en el año 1953.
- Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad Autónoma de Barcelona.
- Economista.
- Auditor de cuentas.

DATOS PROFESIONALES

- Socio director de un despacho profesional de mediana dimensión, especializado en asesoría legal, tributaria y auditoría.
- Socio fundador de una firma de auditoría que opera a nivel nacional y que agrupa a cinco despachos.
- Profesor en Masters y cursos de especialización en varias Universidades sobre temas fiscales y de organización empresarial.

OTROS DATOS PROFESIONALES E INSTITUCIONALES

- Decano del Colegio de Economistas de Cataluña desde marzo de 1995 hasta marzo del 2001.
- Secretario del Consejo General de Colegios de Economistas de España y miembro de su comisión permanente desde octubre de 1997 a diciembre de 2001 y desde febrero de 2005 hasta la actualidad.
- Vocal 6º del Consejo General de Colegios de Economistas de España desde diciembre de 2001 hasta febrero de 2005.
- Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), organismo del Consejo General de Colegios de Economistas que agrupa a 4.300 economistas-asesores fiscales desde finales de 2000 hasta 2006.
- Ha sido miembro del Consejo Social de la Universidad Pompeu Fabra.
- Ha escrito varios libros sobre temas relacionados con los aspectos fiscales y contables.
- Es miembro del Consejo de Redacción de la Revista Económica de Cataluña y de otras publicaciones y revistas.
- Ha sido miembro del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona desde el año 2001 al 2004, el Tribunal Económico Administrativo municipal de esta ciudad.
- Es consejero, entre otros, de la Agrupación Mutua del Comercio y la Industria, y presidente de su comité de auditoría.