

CIRCULAR 11/2015

–IS–

“NUEVA LEY DEL IS (PARTE III)”

El pasado 27 de febrero de 2015, os remitimos la Circular 2/2015, “Nueva Ley del IS (Parte I)”, en la que analizamos parte de las novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la nueva Ley del IS), la cual entró en vigor el pasado 1 de enero de 2015, sin perjuicio de que determinadas disposiciones de la misma tengan una fecha de efectos distinta.

Dado lo extenso y complejo de la reforma efectuada, decidimos dividir el contenido de las principales modificaciones introducidas en tres Circulares al objeto de tratarlas con mayor profundidad. Por ello, el pasado 28 de mayo de 2015 os remitimos la segunda Circular (6/2015 “Nueva Ley del IS (Parte II)”, en la que proseguimos con las modificaciones relativas a la base imponible del IS.

Ahora, en esta tercera, y última Circular, analizaremos las novedades introducidas por la nueva Ley del IS en materia de operaciones vinculadas, teniendo en cuenta, asimismo, las modificaciones introducidas al respecto por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015), y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (nuevo Reglamento IS). Empezamos, pues, en esta Circular siguiendo el orden de apartados que viene dado por la Circular 6/2015.

X. OPERACIONES VINCULADAS

1. Perímetro de vinculación

La nueva Ley del IS elimina dos supuestos en los que con la anterior normativa se consideraba que existía vinculación, en concreto:

- Deja de tener la consideración de operación vinculada aquella en virtud de la cual una entidad satisface la retribución a sus consejeros o administradores por el ejercicio de sus funciones, pero no así en relación a otro tipo de operaciones efectuadas entre dicha entidad y sus consejeros o administradores.
- Se elimina el supuesto por el cual se consideraban vinculados una entidad y los

socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenecían a un mismo grupo de empresas en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio¹.

Coherentemente con ello, pero con posterioridad a la aprobación de la nueva Ley del IS, la Ley 34/2015³, eliminó también como supuesto de vinculación aquellas operaciones efectuadas entre una entidad y los familiares más allegados de los socios de otra entidad del grupo de empresas, visto que la nueva Ley del IS ya había eliminado el supuesto de vinculación entre una entidad y los socios de otra entidad del mismo grupo de empresas.

miembros del órgano de administración.

² Cuando a lo largo de la presente Circular hagamos referencia a grupo de empresas, estaremos refiriéndonos a grupo de empresas, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

³ En su Disposición final 6ª.Uno.

¹ Existe grupo cuando una sociedad ostenta, directa o indirectamente, el control de otra u otras. Se presumirá que existe control cuando una sociedad, se encuentre en relación con otra sociedad, en alguna de las siguientes situaciones: (i) posea la mayoría de los derechos de voto; (ii) tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; (iii) pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto; o (iv) haya designado a la mayoría de los

Por lo tanto, efectuadas las mencionadas exclusiones, **los supuestos de vinculación que quedarían serían los siguientes**⁴:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Por otro lado, **en aquellos supuestos en los que la vinculación quede determinada por la relación socio o partícipe y la entidad**, la nueva Ley del IS establece que existirá vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25% de la entidad. Con la anterior normativa dicho porcentaje era del 5% (y el 1% para las sociedad cotizadas).

⁴ Según aparecen recogidos en el artículo 18.2. de la nueva Ley del IS.

2. Obligación de documentación

En relación a la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, parece que el legislador ha tomado consciencia de lo exigente que era la anterior regulación, de ahí que la nueva Ley del IS establezca que dicha obligación se cumplirá bajo los principios de proporcionalidad y suficiencia.

Tanto en la anterior Ley del IS como la nueva, se exige al contribuyente la obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Es el nuevo Reglamento del IS, el que concreta **la documentación de que deberán disponer los contribuyentes a estos efectos**. En concreto, la siguiente.

2.1. Información país por país⁵

Como novedad, el nuevo Reglamento del IS viene a exigir lo que se denomina “información país por país” (“**Country by Country file**”), en la línea con las recomendaciones de la OCDE.

Ahora bien, dicho documento únicamente será exigible respecto a aquellas entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo de empresas, no sean al mismo tiempo dependientes de otra, y a su vez, el importe neto de la cifra de negocios del grupo al que pertenecen durante los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea de al menos 750 millones de euros.

En este nuevo documento se informará, agrupado por país respecto al perímetro del grupo de empresas, los datos básicos contables (facturación, impuestos pagados, fondos propios, etc.), y algunos datos descriptivos (número de empleados, actividades desarrolladas por las entidades, etc.). Esta documentación deberá ser completada durante los 12 meses siguientes a la finalización del período impositivo.

Según han manifestado diversos técnicos de la Agencia tributaria en diversas ponencias, probablemente, se aprobará un formulario a los efectos de cumplir con la mencionada

⁵ Artículo 14 del nuevo Reglamento del IS.

obligación, con contenido idéntico al aprobado en otros países que ya lo están utilizando (como es el caso de Estados Unidos).

2.2. Información específica del grupo al que pertenece el contribuyente⁶

El nuevo Reglamento del IS mantiene esta obligación de documentación en relación al grupo al que pertenece el contribuyente (el conocido como “**Master file**”), aunque incrementando el contenido del mismo.

En concreto, el nuevo Reglamento del IS viene a exigir que se informe acerca de lo siguiente: la estructura, organización, actividades y activos intangibles del grupo, así como en relación a su actividad financiera, y situación financiera y fiscal⁷.

Así mismo, el nuevo Reglamento del IS modifica el momento a partir del cual el contribuyente deberá disponer del documento en cuestión, en particular, a partir del día siguiente al de presentación de la autoliquidación del IS⁸.

2.3. Información específica del contribuyente⁹

Se mantiene también por parte del nuevo Reglamento del IS la obligación específica de documentación por parte del contribuyente (el denominado también “**Country file**”), aunque incrementando el contenido a incorporar al mismo.

En concreto, el nuevo Reglamento del IS viene a exigir que se informe acerca de lo siguiente: información del contribuyente, operaciones vinculadas (informando acerca del análisis de comparabilidad, del método de valoración escogido, y de los comparables obtenidos), y determinados datos económico-financieros del contribuyente¹⁰.

⁶ Artículo 15 del nuevo Reglamento del IS.

⁷ El nuevo contenido tan solo se exigirá respecto a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016 (según dispone la Disposición final tercera del Real Decreto 634/2015 que aprueba el nuevo Reglamento del IS), de modo que, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015 seguirá vigente el contenido exigido por el anterior Reglamento del IS.

⁸ Con el anterior Reglamento del IS dicha documentación debía estar a disposición de la Administración tributaria a

Asimismo, se modifica también el momento a partir del cual el contribuyente deberá disponer del “**Country file**”, estableciéndose que el mismo deberá estar a disposición de la Administración tributaria, a partir del día siguiente al de presentación de la autoliquidación del IS¹¹.

2.4. Simplificación de las obligaciones

Por otro lado, en relación al “**Master file**” y al “**Country file**”, la anterior normativa establecía dos límites por debajo de los cuales no existía obligación de presentar los mismos, o de incluir determinadas operaciones en los mismos.

Uno de ámbito subjetivo, según el cual quedaban exonerados de la obligación de disponer de “**Master file**” o “**Country file**” aquellos grupos o entidades con un importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo objeto de liquidación inferior a 10 millones de euros, siempre y cuando el total de operaciones efectuadas con entidades vinculadas en dicho período impositivo no hubiese superado en su conjunto el límite de 100 mil euros de valor de mercado. Esta excepción no era aplicable a las operaciones efectuadas con paraísos fiscales.

Y otro, de ámbito objetivo, en base al cual no existía obligación de documentar determinadas operaciones vinculadas (por ejemplo, las realizadas por entidades integrantes de un grupo de consolidación fiscal, aquellas que en su conjunto no superasen los 250.000 euros, etc.).

Pues bien, con la nueva Ley del IS, **todas las personas o entidades vinculadas tendrán la obligación de documentar las operaciones realizadas**, salvo que **se encuentre en uno de los supuestos de no exigibilidad de dicha obligación** que más adelante comentaremos.

En relación al “Master file**”¹²**, no tendrán la obligación de disponer del mismo aquellos

partir del día siguiente al de finalización del plazo para presentación del IS.

⁹ Artículo 16 del nuevo Reglamento del IS.

¹⁰ Idem nota al pie 7 anterior.

¹¹ Idem nota al pie 8 anterior.

¹² Artículo 15.2. del nuevo Reglamento del IS.

grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo objeto de liquidación, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la nueva Ley del IS, sea inferior a 45 millones de euros (con el anterior Reglamento del IS eran 10 millones de euros)¹³.

Por lo que respecta al “Country file”, en aplicación de los principios de proporcionalidad y suficiencia que hemos comentado al principio de este apartado, las obligaciones de documentación respecto a determinadas personas o entidades, tendrán un contenido simplificado.

En concreto, ello aplicará respecto a aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios determinado¹⁴:

- Entidades con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros en el período objeto de liquidación, y calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley del IS: solo deberán preparar el “Country file” y éste tendrá un contenido más sencillo. Fundamentalmente se excluye la obligación de justificar la aplicación del método de valoración escogido, y de exponer el análisis de comparabilidad, aunque se mantiene la obligación de poner a disposición de la Administración tributaria los comparables obtenidos.
- Entidades que en el período objeto de liquidación tengan la consideración de “empresa de reducida dimensión (ERD)” de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la nueva Ley del IS¹⁵: la simplificación consistirá, en que tan solo deberán preparar el “Country file” utilizando para ello el documento

normalizado que aprobará el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (el cual, probablemente, aparecerá como un anexo más en la autoliquidación del IS). En este caso, se mantienen las exclusiones mencionadas en el punto anterior, pero se elimina la necesidad de poner a disposición de la Administración tributaria los comparables obtenidos.

2.5. Límites a la simplificación

No obstante lo comentado en el punto 2.4 anterior, **dicha simplificación de la documentación no aplicará respecto a las siguientes operaciones específicas¹⁶:**

- Las operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF que tributen bajo el régimen de “módulos” y entidades participadas por aquellos y su cónyuge, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tenga un porcentaje de participación igual o superior al 25%.
- Las operaciones de transmisión de negocios.
- Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier entidad no admitida a negociación en un mercado regulado, o que estén admitidos a negociación en territorios calificados como paraísos fiscales.
- Las operaciones sobre los inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles.

¹³ El importe neto de la cifra de negocios se calculará en base a lo establecido en el artículo 101 de la nueva Ley del IS. Según éste artículo, cuando la entidad forme parte de un grupo de empresas, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que hemos

hecho referencia en esta Circular en la nota al pie 1^a, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

¹⁴ Artículo 18.3. de la nueva Ley del IS, y el artículo 16.4. del nuevo Reglamento del IS.

¹⁵ Es decir, entidades con actividad económica que hayan obtenido en el ejercicio anterior al que es objeto de liquidación un importe neto de cifra de negocios inferior a 10 millones de euros.

¹⁶ Artículo 18.3. de la nueva Ley del IS, y el artículo 16.5. del nuevo Reglamento del IS.

Ahora bien, si bien el contribuyente no podrá confeccionar una documentación simplificada respecto a las operaciones mencionadas anteriormente, si se trata de personas físicas o entidades calificadas como ERD, y las operaciones mencionadas en este apartado no se realizan con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, no se requerirá que se incluya en la documentación el análisis de comparabilidad.

2.6. Supuestos de exclusión de la obligación de documentar ciertas operaciones

Como también preveía la anterior Ley del IS, la nueva establece determinados supuestos de no exigibilidad de documentación relativa a operaciones vinculadas. Tales supuestos son los siguientes¹⁷:

- A las operaciones realizadas entre entidades que formen un grupo de consolidación fiscal en el IS, salvo respecto a las operaciones a las que les resulte de aplicación la reducción establecida en el artículo 23 de la nueva Ley del IS relativa a las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles (“Patent box”).
- A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por agrupaciones de interés económico¹⁸ (AIE’s) y las uniones temporales de empresas (UTE’s)¹⁹. La nueva Ley del IS introduce una excepción de la excepción, es decir, aquellas UTE’s o formas de colaboración análoga que opten por dejar exentas las rentas obtenidas en el extranjero mediante un establecimiento permanente, no se beneficiarán de la exoneración de la obligación de documentar sus operaciones vinculadas a las que hemos hecho referencia en este punto.
- A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

¹⁷ Artículo 18.3. de la nueva Ley del IS.

¹⁸ Reguladas en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de AIE’s.

- A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros de valor de mercado, excepto que se trate de operaciones con paraísos fiscales.

2.7. Cuadro resumen obligaciones documentación

Para finalizar este apartado 2., a continuación mostramos una tabla en la que se recogen las obligaciones de documentación, en función del importe neto de la cifra de negocios de la entidad o grupo de entidades:

Tipo documentación	750 o +	45 a < 750	< 45	ERD
País por país	x			
Grupo	x	x		
Contribuyente	x	x		
Doc.Simplificado			x	
Doc.Normalizado				x

3. Métodos de valoración

La anterior Ley del IS, para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, preveía la aplicación de los métodos tradicionales (precio libre comparable, coste incrementado, y precio de reventa) y, de forma subsidiaria, cuando debido a la complejidad o información disponible de la operación no pudieran aplicarse los mencionados métodos, se preveía la aplicación de los métodos basados en el resultado (distribución del resultado y margen neto del conjunto de operaciones).

Pues bien, con la nueva Ley del IS²⁰ se elimina la jerarquía de métodos establecida en la anterior regulación, en la que primaban los métodos directos o transaccionales sobre los basados en resultados, admitiéndose adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que se respete el principio de libre competencia.

¹⁹ Reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo e inscritas en el registro especial de UTE’s.

²⁰ Artículo 18.4. de la nueva Ley del IS.

El último de los incisos es importante por cuanto abre la posibilidad a utilizar otros métodos de valoración más apropiados que los recogidos en la Ley del IS como sería el caso, por ejemplo, de método del descuento de flujos de fondos o de creación de valor en las operaciones de compraventa de negocios o intangibles.

4. Sociedades profesionales

Como ya hacía el Reglamento de la anterior Ley del IS, la nueva Ley regula los requisitos para la aplicación de la presunción de valoración a mercado de los servicios prestados por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada²¹. Las modificaciones introducidas en los mismos son las siguientes:

- Con la anterior normativa²² la presunción tan solo aplicaba a las empresas calificadas como de ERD. Sin embargo, **con la nueva Ley del IS aplica a cualquier tipo de entidad.**
- Con la nueva regulación **no se exige que el resultado de la entidad sea positivo** previo a la deducción de las retribuciones satisfechas a socios profesionales, manteniéndose el requisito relativo a que más del 75% de los ingresos de la entidad procedan de una actividad profesional disponiendo para ello de los correspondientes medios materiales y humanos.
- En relación al importe de la retribución total de los socios profesionales, éste no podía ser inferior al 85% del resultado previo de la entidad previo a la a la deducción de las retribuciones satisfechas a socios profesionales. **Con la nueva regulación dicho porcentaje pasa a ser del 75%.**
- Por lo que respecta a la retribución individual de cada socio-profesional, ésta no podía ser inferior a 2 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o, de no existir éstos, no podía ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de declarantes del IRPF

²¹ Artículo 18.6. de la nueva Ley del IS.

²² Artículo 16.6. del anterior Reglamento del IS.

(fijado en 44.200 euros). Con la nueva regulación, **la retribución no podrá ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o, de no existir éstos, no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM** (situado en el 2015 en 37.275,70 euros).

5. Acuerdos previos de valoración con la Administración Tributaria

La nueva Ley del IS mantiene la posibilidad de llegar a acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas²³, pudiendo surtir efectos tales acuerdos en el período impositivo en el que se adopte el acuerdo, los cuatro siguientes, así como períodos impositivos anteriores siempre y cuando no hubiesen prescrito ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto del acuerdo de valoración.

La novedad consiste en los efectos retroactivos del acuerdo de valoración, por cuanto la anterior normativa limitaba sus efectos al período impositivo anterior a aquel en el que se aprobaba el acuerdo, siempre y cuando no hubiese finalizado el plazo para la presentación de la autoliquidación del IS correspondiente.

6. Ajuste secundario

Tanto la anterior normativa del IS como la nueva, habilitan a la Administración tributaria para que recalifique desde el punto de vista jurídico la operación vinculada efectuada entre las partes, en función de la naturaleza de las rentas puesta de manifiesto.

La novedad introducida en la nueva Ley del IS consiste en que dicho ajuste no procederá cuando las partes involucradas procedan a la restitución patrimonial en la forma que se establezca reglamentariamente²⁴, y sin que dicha restitución determine la existencia de renta alguna entre las partes afectadas. El nuevo Reglamento del IS no ofrece pista alguna en relación a la manera en la que efectuar dicha restitución patrimonial, si bien aclara que la misma deberá efectuarse antes de que la Administración tributaria dicte la oportuna liquidación.

²³ Artículo 18.9. de la nueva Ley del IS.

²⁴ Artículo 18.11. de la nueva Ley del IS.

7. Procedimiento de comprobación del valor normal de mercado

La nueva Ley del IS, como también lo hacía la anterior, permite a la Administración tributaria comprobar la valoración de las operaciones vinculadas efectuadas, y practicar las correspondientes correcciones²⁵.

Ahora bien, la anterior normativa preveía la posibilidad de instar una **prueba pericial contradictoria contra la liquidación administrativa** en la que se pusiese en duda la valoración dada por las partes vinculadas, **algo que ya no se permite con la nueva normativa**, de modo que, la única vía de recurso por parte del contribuyente frente a la comprobación de valor será la interposición de un recurso o reclamación económico administrativa contra la liquidación practicada.

8. Régimen de infracciones y sanciones

Con la nueva Ley del IS se modera el régimen sancionador, previéndose las siguientes infracciones con sus correspondientes sanciones²⁶:

- **Si no existe corrección valorativa y no se aporta la documentación, o ésta es incompleta o incluye datos falso:** la sanción que le corresponde será de 1.000 euros/dato (con la anterior normativa, 1.500 euros), y 10.000 euros/conjunto de datos (15.000 euros con la anterior normativa). Se establece un máximo sancionable de la menor de las dos siguientes cantidades: el 10% del conjunto de operaciones sujetas al IS, al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) realizadas en el período impositivo, o el 1% del importe neto de la cifra de negocios.
- **Si existe corrección valorativa, y no se aporta la documentación, o se aporta de manera incompleta, con datos falsos o con un valor documentado diferente al declarado:** dicha conducta será sancionada con el 15% de la corrección valorativa. Con la anterior Ley del IS, sobre

el importe de esta sanción operaba un importe mínimo consistente en el doble de la sanción que hubiera correspondido sino hubiera habido corrección valorativa.

9. Alcance de la valoración de mercado

La nueva Ley del IS establece de manera expresa que la valoración de mercado determinada de acuerdo con la normativa del IS, IRPF o IRNR no surtirá efectos respecto a otros impuestos, y viceversa. Todo ello, eso sí, salvo que una norma establezca lo contrario²⁷.

Con ello, **la nueva Ley del IS vendría a introducir el principio de estanqueidad entre los diferentes impuestos** en cuanto a la valoración de mercado de las operaciones se refiere.

10. Operaciones realizadas con o por entidades residentes en paraísos fiscales

En la nueva Ley del IS se mantiene la obligación de documentar y valorar a mercado las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados paraísos fiscales, pero **se elimina la posibilidad** (recogida en la anterior normativa) de admitir la valoración convenida por las partes cuando ésta determinaba una mayor tributación en España o una anticipación de la misma²⁸.

El contenido de esta Circular es meramente informativo y no pretende constituir asesoramiento jurídico alguno. Si pretende recibir tal asesoramiento, póngase en contacto con nosotros a través del correo electrónico alenta@alenta.com. Si no desea recibir más circulares de nuestro Despacho envíe un mensaje en tal sentido a la dirección de correo electrónico indicada.

²⁵ Artículo 18.10. de la nueva Ley del IS.

²⁶ Artículo 18.13. de la nueva Ley del IS.

²⁷ Artículo 18.14. de la nueva Ley del IS.

²⁸ Artículo 19.2. de la nueva Ley del IS.