

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Cierre fiscal ejercicio 2012)

(Ajustes y conceptos a considerar)



(9) OPERACIONES VINCULADAS (II/VALORACIÓN)

Una vez detectada e identificada una operación vinculada, la misma se debe valorar por su valor normal de mercado, haciéndose preciso un método para su determinación, lo cual no siempre es sencillo. La normativa del Impuesto sobre Sociedades establece una metodología concreta, en línea con las directrices de la OCDE, distinguiendo dos bloques de métodos:

- a) Métodos tradicionales (principales)
 - Método del precio libre comparable.
 - Método del coste incrementado.
 - Método del precio de reventa.
- b) Métodos del beneficio (secundarios)
 - Método de la distribución del resultado.
 - Método del margen neto del conjunto de operaciones.

Para determinar el valor de mercado, será necesario realizar con carácter previo un análisis de comparabilidad, buscando operaciones que sean equiparables a la operación vinculada que pretende valorarse. El análisis de comparabilidad determinará la elección del método de valoración más adecuado en cada caso.

Describiremos a continuación los métodos de valoración principales e incidiremos en los servicios prestados entre entidades vinculadas.

MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE

Las Directrices de la OCDE consideran que este método es el más fiable y directo y por tanto preferible sobre los demás. Consiste en comparar el precio de un bien o servicio transmitido en una operación vinculada, con el mismo precio del bien o servicio en una operación no vinculada, en circunstancias comparables.

Requiere efectuar un análisis de comparabilidad previo al objeto de determinar si hay diferencias entre las operaciones objeto de comparación (vinculadas y no vinculadas). Si las diferencias existiesen y fuesen relevantes, deberían realizarse los ajustes valorativos necesarios.

Este método es de una fiabilidad elevada cuando una empresa vende el mismo producto o presta los mismos servicios que la operación vinculada objeto de comparación, o cuando dentro de las operaciones de la propia empresa encontramos transacciones similares en cuanto a volumen, mercado, período temporal, etc...

EJEMPLO: La sociedad LEDROS, S.A. dedicada a la fabricación y venta de maquinaria industrial, participa en un 60% en la entidad RODER, S.L. Dentro de las operaciones de LEDROS, S.A. está incluida una venta de mercaderías a la entidad participada, por un importe de 200.000€ (Máquina industrial de contrachapado). La misma operación de venta de una máquina de iguales características se ha realizado a clientes no vinculados por importe de 360.000€, con idénticas condiciones de entrega y puesta en funcionamiento. Ambas operaciones de venta se realizaron en el mes de abril de 2012.

En este caso encontramos una operación comparable dentro de la operativa normal de LEDROS, S.A., debiendo proceder a un análisis de comparabilidad en las características de ambas operaciones. Si concluimos que ambas operaciones tienen las mismas condiciones y por lo tanto son equiparables, la venta de maquinaria realizada por LEDROS, S.A. a su filial RODER, S.L., deberá ser valorada a un valor de mercado de 360.000€.

De esta valoración se derivarán las consecuencias contables y fiscales pertinentes.

MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO

El valor normal de mercado se obtiene añadiendo al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio, (objeto de la operación vinculada), el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes, (comparable interno de las propias operaciones de la empresa), o en su caso el margen que personas o entidades independientes apliquen a operaciones equiparables, (comparable externo).

El margen de referencia es el margen bruto habitual.

Debe realizarse el oportuno análisis de comparabilidad para determinar la posible existencia de factores o circunstancias que puedan influir en las operaciones que se pretenda comparar, alterando su margen.

Si las diferencias existen, pero no influyen significativamente en el precio libre de mercado, se realizarán los ajustes oportunos, elevando o reduciendo el margen de referencia.

Las Directrices de la OCDE consideran este método el idóneo para analizar transacciones consistentes en productos semiterminados, determinadas prestaciones de servicios con márgenes preestablecidos, contratos de I+D en los que cada uno de las partes asume su riesgo, así como la titularidad de intangibles objeto de retribución.

EJEMPLO: Una sociedad dedicada a la fabricación de motores de lavavajillas, vende los mismos a una sociedad del grupo, vinculada en un precio de 600€ por unidad. Sus costes de fabricación son de 300€ por unidad.
El margen bruto en el sector de electrodomésticos para este tipo de operaciones de productos semielaborados es del 50%.

El valor de mercado sería la suma de:

Coste de producción + margen bruto
 $300 + (300 \times 0,5) = 450\text{€}$ por motor de lavavajillas

El precio convenido de venta en la operación vinculada, excede de valor de mercado $600\text{€} > 450\text{€}$, debiendo ajustarse el mismo desde la óptica fiscal, rebajando el coste de adquisición por unidad en 150€.
De esta valoración se derivarán las consecuencias fiscales y contables oportunas.

MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA

Se aplica para determinar el valor de mercado de un producto adquirido por el sujeto pasivo a una entidad vinculada y que posteriormente se revende a una entidad independiente.

El valor normal de mercado del producto adquirido a la entidad vinculada, se calcula a partir del precio de reventa a terceros independientes, minorando el mismo en el margen bruto de mercado en operaciones idénticas o similares (que aplica el revendedor).

Este método está especialmente indicado en operaciones de comercialización de productos, en los que no se añade ningún valor, operaciones de distribuidores de productos en general.

Si existen circunstancias que influyen en las operaciones comparables, se practicarán los correspondientes ajustes y correcciones sobre el margen tomado como referencia.

EJEMPLO: Una sociedad residente distribuye un producto que adquiere a otra sociedad residente vinculada por importe de 1.000€/unidad. El precio de reventa del producto a terceros es de 1.100€/unidad, siendo el margen bruto de la empresa revendedora de un 30% sobre el precio de venta.

Se aprecia que el margen habitual de la entidad vinculada revendedora es del 10%, $(1.100-1.000)/1.000\%$, muy inferior al margen bruto del 30% sobre el precio de venta.

El valor normal de mercado de cada unidad sería:

$1.100 - 30\%1.100 = 770\text{€}$, inferior al precio convenido, debiendo ajustarse el mismo desde la óptica fiscal, disminuyendo el coste de adquisición del producto en 230€ por unidad.

De esta valoración se derivarán las consecuencias fiscales y contables oportunas.

SERVICIOS PRESTADOS ENTRE ENTIDADES VINCULADAS

La normativa fiscal (TRLIS), regula el tratamiento que debe darse a los servicios prestados entre entidades y personas vinculadas, cualquiera que sea la índole de los servicios prestados entre ellas. Se refiere a lo que se conoce bajo la denominación de servicios intragrupo, incluyendo dentro de los mismos un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales, además de los de gestión, coordinación y control conjunto del grupo de sociedades.

Los servicios típicos descritos en las directivas de la OCDE suelen ser:

- Servicios administrativos tales como la planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, servicios informáticos.
- Servicios financieros, tales como la supervisión de tesorería, aumentos de capital, contratos de préstamos, gestión de tipos de interés.
- Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización.
- Servicios de gestión de personal, fundamentalmente reclutamiento y formación.
- Trabajos de I+D.
- Gestión y protección de intangibles, marcas, patentes.

Para admitir la plena deducibilidad fiscal de los gastos soportados por la prestación de servicios entre entidades vinculadas, se requieren una serie de requisitos fundamentales:

a) Efectividad del servicio prestado.

El sujeto pasivo debe acreditar la **realidad de la prestación del servicio** a su favor (la mera posesión de una factura de gastos repercutidos, nunca prueba la efectividad de los servicios prestados, no es suficiente). Aunque la norma fiscal no lo menciona ni exige, la existencia de un contrato escrito donde se describan los servicios objeto de prestación, parece una necesidad evidente como punto de partida inicial de la existencia de una prestación de servicios.

Las facturas periódicas de prestación de servicios recibidas y pagadas, los informes relativos a los servicios recibidos con descripción de los mismos y concreción de las personas que los ejecutan y el tiempo en que se realizan, el interés económico o comercial que los servicios recibidos tienen para la empresa receptora, ayudarán a

configurar una sólida prueba documental sobre la existencia de los servicios prestados.

Adicionalmente, demostrada la existencia real de los servicios prestados, la efectividad de los mismos requiere que los servicios recibidos produzcan o puedan producir **una ventaja o utilidad al destinatario que los recibe**. Se trata de determinar si el servicio prestado es susceptible de producir o aportar valor económico o comercial a la entidad que lo recibe, lo que sucederá siempre que mejore su posición u obtenga ventajas tangibles en el marco de la actividad económica desarrollada.

Todos aquellos servicios recibidos y contabilizados como tales, que no reporten utilidad alguna para la entidad, no gozarían de deducibilidad fiscal.

La doctrina y las Directrices de la OCDE, vienen considerando como servicios sin utilidad, entre otros:

- Los que forman parte de los denominados actividades del accionista, que realiza la sociedad matriz en su propio interés (Reuniones del Consejo, Juntas Generales, Formulación de cuentas consolidadas, emisión de títulos...)
- Los prestados a favor de algunas sociedades del grupo que sólo de forma indirecta, benefician a otras entidades del grupo.
- Los relativos a la adquisición de participaciones en entidades filiales.
- Los relativos a la gestión y protección de las inversiones de la propia sociedad matriz en las filiales.
- Los que no reportan ninguna ventaja específica en el desarrollo de la actividad desarrollada por quien reciba la factura de gastos repercutidos.

b) Retribución a valor de mercado de los servicios recibidos.

Acreditada la realidad y efectividad del servicio recibido de una entidad vinculada, es preciso determinar si **el precio acordado del mismo se corresponde con el valor normal de mercado** que habría fijado dos empresas independientes en circunstancias comparables. Deberán utilizarse los métodos de valoración establecidos por la normativa fiscal (TRLIS, art. 16.4), de acuerdo con el orden de prelación establecido, aplicando si es posible los métodos tradicionales comentados con anterioridad.

Si se tratase de servicios prestados de forma conjunta a favor de varias personas o entidades vinculadas, y no fuese posible individualizar los mismos, siempre bajo la hipótesis de que los servicios prestados son reales y efectivos, es posible distribuir el importe del valor de mercado de la contraprestación total entre las

entidades beneficiarias de acuerdo a las reglas de reparto que deben atender a criterios racionales.

Será satisfactorio y racional todo prorrateo que considere y pondere tanto el objeto de la prestación como sus resultados efectivos o potenciales. (En función del tipo de servicio podría utilizarse como variable de prorrateo: el volumen de negocios, el resultado contable, el número de centros de trabajo, el personal de la actividad...)

La existencia de facturación por servicios entre entidades vinculadas donde sólo la factura es la prueba, es insuficiente para probar la efectividad y utilidad de los servicios recibidos, con un grado de riesgo muy probable de que los gastos abonados no sean considerados fiscalmente deducibles.