

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (2015) (OPERACIONES VINCULADAS)

(Septiembre 2015)

Fecha: 16/09/2015



### DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS (EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DE 01/01/2015)

#### VI.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), desarrolla la obligación de documentar las operaciones vinculadas e introduce novedades importantes respecto al régimen anterior, destacamos las siguientes:

- Obligación de facilitar información país por país:  
Exigible a partir de 2016 para aquellas empresas o grupos de empresas cuyo importe neto de la **cifra de negocios**, en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio, sea  $\geq$  **750 millones de euros**.
- Modificación de la documentación específica relativa al grupo de empresas.  
La **documentación específica** del grupo **no será exigible** a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, sea **inferior a 45 millones de euros**.
- Desarrollo de la documentación específica relativa al contribuyente.  
Modificación de la misma.

Desarrollamos a continuación el contenido de la documentación específica relativa al grupo de empresas y al contribuyente.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#>  
(Impuesto sobre Sociedades)

#### **Luis Alfonso Rojí Chandro**

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español / Universidad Autónoma de Madrid)

### **DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA DEL GRUPO DE EMPRESAS**

Las personas o entidades vinculadas deberán **aportar a requerimiento de la Administración Tributaria** la documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente, incluyendo a los establecimientos permanentes que formen parte de dicho grupo.

La documentación específica del grupo deberá comprender:

#### **a) Información relativa a la estructura y organización del grupo:**

- 1º) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- 2º) Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.

#### **b) Información relativa a las actividades del grupo:**

- 1º) Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.
- 2º) Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.
- 3º) Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.
- 4º) Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.
- 5º) Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.

### **c) Información relativa a los activos intangibles del grupo:**

- 1º) Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.
- 2º) Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.
- 3º) Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.
- 4º) Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.
- 5º) Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

### **d) Información relativa a la actividad financiera:**

- 1º) Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.
- 2º) Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.
- 3º) Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.

### **e) Situación financiera y fiscal del grupo:**

- 1º) Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.
- 2º) Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

La documentación del grupo **deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades** y deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. **La documentación específica del grupo no será exigible a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.**

## **DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA DEL CONTRIBUYENTE**

La documentación específica del contribuyente deberá comprender:

### **a) Información del contribuyente:**

- 1º) Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.
- 2º) Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.
- 3º) Principales competidores.

### **b) Información de las operaciones vinculadas:**

- 1º) Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- 2º) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- 3º) Análisis de comparabilidad.
- 4º) Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

Si para determinar el valor de mercado, se utilizan otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos en los señalados en el artículo 18.4 LIS, como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados, se describirá detalladamente el método o técnica concreto elegido, así como las razones de su elección.

En concreto, se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

Deberá maximizarse el uso de datos observables de mercado, que deberán quedar acreditados, y se limitará, en la medida de lo posible, el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

- 5º) En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como acuerdos de reparto de costes.
- 6º) Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas.
- 7º) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

### c) Información económico-financiera del contribuyente:

- 1º) Estados financieros anuales del contribuyente.
- 2º) Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
- 3º) Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

La documentación del contribuyente **deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades**, deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia y comprenderá los informes, documentos y soportes informáticos necesarios para la verificación de la correcta aplicación del método de valoración y del valor de mercado resultante.

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

### **DOCUMENTACIÓN SIMPLIFICADA**

Tratándose de personas o entidades vinculadas cuyo **importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros**, el contenido de **la documentación específica del contribuyente se simplifica** notoriamente en los términos previstos en el art. 16.4 RIS. En particular y conforme al citado precepto, tendrá el siguiente contenido simplificado:

- a. Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c. Identificación del método de valoración utilizado.
- d. Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

**La simplificación** del contenido de la documentación específica del contribuyente **incrementa en** el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos para la aplicación del régimen especial de **entidades de reducida dimensión**. Para tales contribuyentes la documentación específica simplificada se podrá entender cumplimentada a través del **documento normalizado elaborado al efecto** por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Además, **no será exigible a tales personas o entidades la obligación de aportar los comparables obtenidos** y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

### **DISPENSA DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR**

El apartado 3 del artículo 18 LIS enumera una serie de casos en que no hay obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica de las operaciones vinculadas, tanto la relativa al grupo al que pueda pertenecer el contribuyente, como la del propio contribuyente. Los mismo supuestos contemplados en el art. 18.3 LIS han sido recogidos en el apartado 3 del art. 13 RIS. En cualquier caso debe tenerse en cuenta que la no exigencia de documentación para determinadas operaciones no implica que las mismas no deban valorarse a valor de mercado.

Los supuestos son los siguientes:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo **grupo de consolidación fiscal**, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 LIS que regula el tratamiento de las incorporaciones de resultados previamente eliminados en el seno del régimen de consolidación fiscal, estableciendo para el caso específico de resultados derivados de la cesión o transmisión de activos intangibles, en las condiciones del artículo 23 LIS, que *"2. Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta Ley en la*

*base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley."*

La LIS opta por exigir la documentación de estas operaciones vinculadas, pero sólo en el momento en que el resultado intragrupo inicialmente eliminado deba ser incorporado a la base imponible del grupo, es decir, cuando se realice frente a terceros.

- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las **agrupaciones de interés económico**, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 LIS.

Esta última excepción a la dispensa de la obligación de documentar las operaciones entre uniones temporales de empresas y sus miembros, que obliga a documentar cuando los miembros se acojan como método para eliminar la doble imposición de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, a la exención del artículo 22 LIS, ha sido introducida por la propia LIS y no existía con anterioridad. Como las uniones temporales y fórmulas similares no son sujetos contables (apartado 2.1. de la NRV 20.<sup>a</sup> del PGC), respecto de su actividad en el exterior el artículo 45.2 LIS permite que las empresas miembros puedan acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 LIS o a la deducción por doble imposición del artículo 31 de dicha Ley (doble imposición jurídica internacional), siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dichos preceptos. Para evitar que por medio de los precios de transferencia se localicen artificiosamente beneficios o pérdidas en uno u otro territorio a voluntad de los miembros, se obliga en estos casos a elaborar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista reglamentariamente.

- c) Las operaciones realizadas en el ámbito de **ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores**.
- d) 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 acuerdo con el valor de mercado. La aplicación de este supuesto producirá la exclusión de un elevado número de contribuyentes de la obligación de documentar las operaciones vinculadas.

El límite de 250.000 euros resulta aplicable no respecto del conjunto de operaciones realizadas durante el período impositivo con todas las personas o entidades vinculadas, **sino respecto de las operaciones realizadas con una misma persona o entidad vinculada**. De esta forma, cuando en un mismo período impositivo se realicen operaciones vinculadas con varias personas o entidades vinculadas, únicamente habrá obligación de documentar las realizadas con una misma persona o entidad y siempre y cuando el valor de mercado de todas las realizadas con ella supere la cifra indicada de 250.000 euros.

Cuando con una misma persona o entidad se supere el límite de 250.000 euros, existirá obligación de documentar la totalidad de las operaciones realizadas con ella y no sólo aquella parte que supere dicho límite.

Al fijarse el límite de 250.000 euros en relación con el valor de mercado, debe tomarse en consideración la valoración de la operación y no el importe de la misma.

### **OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR EN TODO CASO**

El apartado 3 del artículo 18 LIS, recoge una serie de operaciones en las que **no es posible que el contenido de la documentación específica sea el simplificado**. Tales operaciones son reproducidas en el art. 16.5 RIS y son las siguientes:

- 1º) Las realizadas por **contribuyentes del IRPF**, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el **método de estimación objetiva** con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.
- 2º) Las operaciones de **transmisión de negocios**.
- 3º) Las operaciones de **transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación** en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales. La última precisión del precepto relativa a los valores cotizados en paraísos fiscales no existía en el artículo 18.3.e).3.º RIS, que regulaba el que hasta 2014 era un supuesto de excepción al supuesto de dispensa de la obligación de documentación por aplicación del límite de 250.000 euros.
- 4º) Las operaciones sobre **inmuebles**.
- 5º) Las operaciones sobre **activos intangibles**.

No obstante, tratándose de personas o entidades que cumplan los requisitos para la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión, aun cuando no resulte aplicable el contenido simplificado de la documentación, y siempre que se trate de operaciones realizadas con personas o entidades no residentes en paraísos fiscales, no deberán incorporar el análisis de comparabilidad.