



Crowe Horwath®

Smart decisions. Lasting value.

Legal y Tributario
Member Crowe Horwath International

Tratamiento contable de las operaciones vinculadas

Col.legi d'Economistes de Catalunya

10 de octubre de 2017



I.- Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

➤ Exposición motivos Ley 36/2006:

“Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.

Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, **por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable** existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.”

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

Según Ley 36/2006, si el sujeto pasivo contabiliza las operaciones vinculadas según Norma de Valoración 21 del Plan General Contable, no deberían producirse ajustes ni contables ni extracontables y solo en caso de que en una comprobación de la AEAT surjan discrepancias entre el valor contabilizado de la operación vinculada y el valor de mercado, se ajustará dicho valor.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

1. Valoración operaciones

1.1 Ámbito contable

a) Operaciones entre empresas del grupo, (multigrupo y asociadas): valor razonable

Norma de valoración 21.^a Plan General Contable

Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción **se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable.**

b) Operaciones en el resto de casos: valor de adquisición, que salvo evidencia en contrario, será el valor razonable.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

1.2 Ámbito fiscal

Operaciones entre empresas vinculadas: valor de mercado

➤ Artículo 18. LIS: Operaciones vinculadas

Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas **se valorarán por su valor de mercado**. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

2. Perímetro de vinculación

2.1 Perímetro contable

Norma 13ª elaborac. CCAA Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

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

Se entenderá que **una empresa es asociada** cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, 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.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

En este sentido, **se entiende que existe influencia significativa** en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

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

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

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

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

➤ Art. 42 CC

Existe un grupo **cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control** de otra u otras. En particular, **se presumirá que existe control** cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como pendiente, en alguna de las **siguientes situaciones**:

- a) **Posea la mayoría de los derechos de voto.**
- b) **Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.**
- c) **Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.**
- d) **Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los caso previstos en las dos primeras letras de este apartado.**

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

2.2 Perímetro fiscal

Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) 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.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) 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 de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

- h) 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 por ciento del capital social o los fondos propios.
- i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

3. Metodologías para determinar el valor

3.1 Valor razonable

➤ Criterios de valoración PGC

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por **referencia a un valor fiable de mercado**. En este sentido, **el precio cotizado** en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Para aquellos **elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración**. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de **referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones**.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas **deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios**, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, **empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables**.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

3.2 Valor de mercado

➤ Art 18.4 LIS

Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- a) **Método del precio libre comparable**, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b) **Método del coste incrementado**, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Discrepancias contabilidad vs fiscalidad

- c) **Método del precio de reventa**, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- d) **Método de la distribución del resultado**, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- e) **Método del margen neto operacional**, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. **Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.**



II.- Naturaleza de los ajustes: contable vs extracontable

Naturaleza de los ajustes: contable vs extracontable

II.1- Operaciones en las que la norma valoración 21 no es aplicable pero son operaciones vinculadas.

Se contabiliza según valor de adquisición y se ajusta la diferencia con el valor de mercado con un ajuste extracontable. ⁽¹⁾

II.2- Operaciones vinculadas que se contabilizan según norma valoración 21 pero el valor razonable no coincide con el valor de mercado.

Se ajusta la diferencia con el valor de mercado con un ajuste extracontable. ⁽¹⁾

II.3- Operaciones vinculadas que se contabilizan según norma valoración 21 pero que antes del cierre contable, se dispone de más información que pone en evidencia que el valor de mercado difiere del valor convenido (y contabilizado) entre las partes: se ajusta la diferencia con el valor de mercado con un ajuste contable.

Naturaleza de los ajustes: contable vs extracontable

II. 4- Operaciones vinculadas que se contabilizan según norma valoración 21 y con posterioridad a la formulación de las CCAA, se pone en evidencia en un estudio de precios que el valor contabilizado convenido entre las partes es diferente al valor de mercado: se ajusta la diferencia con el valor de mercado con un ajuste:

- contable de P y G si se trata de un cambio de estimado por nueva información que no se disponía en aquel momento
- contable + extracontable: cargo o abono a la cuanta de reservas si se trata de la corrección de errores y extracontable en el IS con aumento o disminución de la base imponible

II.5- Operaciones vinculadas que se contabilizan según NV21 y con posterioridad a la formulación de las CCAA, son inspeccionadas y se pone en evidencia que el valor determinado por la inspección difiere del valor contabilizado convenido entre las partes: se ajusta la diferencia con el valor determinado por la inspección con un ajuste extracontable (Acta de Inspección)

Naturaleza de los ajustes: contable vs extracontable

II.6- Operaciones vinculadas que se contabilizan según NV21 que se ajustan por la contraparte vinculada con posterioridad a la formulación de las CCAA como consecuencia de una inspección tributaria

- Si la contraparte es residente ⁽¹⁾ y ⁽²⁾:
 - contable de P y G si se trata de un cambio de estimado por nueva información que no se disponía en aquel momento
 - contable + extracontable: cargo o abono a la cuanta de reservas si se trata de la corrección de errores y extracontable en el IS con aumento o disminución de la base imponible
- Si la contraparte es no residente ⁽²⁾ y ⁽³⁾:
 - contable de P y G si se trata de un cambio de estimado por nueva información que no se disponía en aquel momento
 - contable + extracontable: cargo o abono a la cuanta de reservas si se trata de la corrección de errores y extracontable en el IS con aumento o disminución de la base imponible

(1) En ámbito nacional aplica en todo caso el mandato de neutralidad fiscal.

(2) Solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último PI cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produce la firmeza de la liquidación de la AEAT a la contraparte.

(3) Aunque se contemple en el modelo de CDI de la OCDE, es la AEAT quién en cada caso, debe admitir el ajuste practicado por la otra Administración Tributaria, en caso contrario, procedimiento amistoso.



III.- El ajuste secundario

El ajuste secundario

Califica la diferencia de valor convenido entre las partes y el valor de mercado.

III.1- Engarce contabilidad y fiscalidad:

- NV21 PGC: En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.
- Art. 18.11 LIS: En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

El ajuste secundario

III.2- Neutralidad fiscal vs sobreimposición según la recalificación y el tipo de vinculación:

1.- Socios – sociedad

Cuando la diferencia es a favor del socio:

- Retribución de los fondos propios por la parte que se corresponda con % de participación y retribución de FP para la entidad.
- Ingreso por utilidad por la parte que no corresponde con tal el % de participación y retribución de las FP para la entidad.

Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad:

- Aportación del socio o partícipe a los FP de la entidad por la parte que se corresponda con el % de participación y como mayor valor de la participación para el socio.
- Renta para la entidad en la parte que no se corresponde con el % de participación y como liberalidad para el socio.

2.- Administrador – sociedad

Cuando la diferencia es a favor del administrador

- Retribución del trabajo personal para el administrador y gasto deducible para la entidad si consta esta retribución en estatutos y está contabilizada.

El ajuste secundario

3.- Familiares del socio/administradores – sociedad

- Teoría del desplazamiento patrimonial indirecto: distribución de beneficios o retribución del trabajo en especie por el socio/ administrador y donación a familiar.
- Teoría del desplazamiento patrimonial directo: donación al familiar y liberalidad para la sociedad.

4.- Sociedades hermanas

- Distribución de dividendos a la sociedad matriz y aportación posterior de esta a la otra sociedad filial. (1)

El ajuste secundario

III.2- Alternativas al ajuste

- 1.- Restitución patrimonial: reconocimiento de deuda/ transacción monetaria.**
- 2.- AEAT soporta la carga de la prueba (STS/ 27.5.14)**

Gracias

Jordi Bech

Tel. 93 244 89 00

Jordi.bech@crowehorwath.es