

RÉGIMEN SANCIONADOR

c/Sant Doméneç, 39-41 · 08911 Badalona | Barcelona | Tel. 934 646 210 | Fax: 901 706 498

www.lladogrup.com | consultor@lladogrup.com

Presenta: JOSEP CID
Economista asesor fiscal



Consideraciones generales

Introducción

Desde siempre **ha existido en Hacienda cierto recelo** ante las operaciones realizadas **entre personas vinculadas**. El motivo de este recelo es el temor a que las partes **establezcan precios de conveniencia** que supongan **una reducción o un diferimiento en la tributación**.

Ejemplo

*Piense e en el caso de dos sociedades pertenecientes al mismo socio, una de ellas con un **beneficio de 100.000 euros** y otra con unas **pérdidas de 40.000**.*



Introducción

La globalización de la economía. **La creciente internacionalización de las empresas**, a través de filiales o establecimientos permanentes o filiales, puede producir una **deslocalización en la tributación de unos países hacia otros**.

Ejemplo

Puede darse el caso de grupos de sociedades que, **mediante una manipulación de los precios**, engrosen artificialmente **los beneficios** de sociedades residentes **en países con baja tributación**.

No valoración a precios de mercado: ajustes

AJUSTE BILATERAL

Cuando la **Administración Tributaria modifica el precio** de una operación por entender que no se ha aplicado el **valor de mercado**, propone una **modificación de la base imponible** del impuesto correspondiente. **La norma fiscal establece** que en estos casos hay que **modificar la base imponible de todas las personas que hayan intervenido en la operación**, tanto al alza como a la baja.

Hacienda realizará el **ajuste únicamente** en las personas **residentes en España**.



AJUSTE SECUNDARIO

Cuando el **valor convenido es distinto del valor normal de mercado**, además del ajuste bilateral anteriormente descrito, es necesario realizar **otro ajuste por el mismo importe**, que viene motivado por el desplazamiento patrimonial que se ha producido en la operación.

Es decir, **dicho ajuste haría tributar**, según el fondo o calificación de la operación, la cantidad de dinero que, como consecuencia de la **diferencia entre el precio pactado y el valor de mercado**, *no ha llegado a la sociedad transmitente y se ha quedado en la sociedad adquirente.*

Como novedad, **desde 2015 no se realiza el ajuste secundario cuando se proceda a la restitución patrimonial** entre las personas que intervienen en la operación, siempre que el contribuyente justifique la restitución **antes de que Hacienda dicte la liquidación.**

OPERACIONES ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD.DIFERENCIAS A FAVOR DEL SOCIO

Si el ajuste secundario debe efectuarse en una operación entre una sociedad y su socio y la diferencia es a favor del socio, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la sociedad se considerara como un pago de dividendo por parte de la entidad (gasto no deducible), y como participación en beneficios para el socio:

- En caso de que el socio sea sociedad, tendrá derecho a la deducción por doble imposición, exepcto 5%.
- En el caso de que el socio sea una persona física, tributara como si hubieses recibido un dividendo (renta especial)

La parte de la diferencia que, no se corresponda con el porcentaje de participación en la sociedad tendrá, para la entidad, la consideración dividendo, y para el socio será calificada como una utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, pero distinta al dividendo.

OPERACIONES ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD. DIFERENCIA A FAVOR DE LA SOCIEDAD

La parte de la **diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la sociedad** tendrá la consideración de **aportación del socio a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la misma para el socio.**

La parte de la **diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad** tendrá la consideración de **renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.**

OBLIGACIÓN DE RETENER

La **base imponible de ésta será la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado. Por ejemplo, si la renta puesta de manifiesto por el ajuste secundario es un dividendo (renta sometida a retención).**

LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IVA

Si dos empresas que **están vinculadas realizan una operación, y pueden deducirse la totalidad del IVA que soportan**, es indiferente que la operación esté valorada a precios de mercado o no. Esto es debido a que, **a nivel global, Hacienda no está dejando de ingresar nada**. Lo que una empresa **repercute de menos** y deja de ingresar **no se lo deduce la otra** empresa vinculada, y al revés.

Sin embargo, **cuando el emisor o el destinatario no pueden deducir todo el IVA que soportan, Hacienda puede imponer sanciones** si, como consecuencia de no **aplicar el valor de mercado** se produce un **menor ingreso** en las liquidaciones de IVA **o una mayor compensación** a favor del contribuyente.



EL DESTINATARIO NO SE DEDUCE TODO EL IVA

Si el destinatario no se puede deducir todo el IVA que *soporta*, **por estar en prorrata o por ser un particular, Hacienda no aceptará** que la empresa emisora aplique **un precio inferior al de mercado**, porque ello significaría obtener una menor tributación global.

EL EMISOR ESTÁ EN PRORRATA

Si quien está en prorrata es el emisor, **Hacienda no permitirá** que al aplicar precios distintos a los de mercado **se aumente la prorrata** (es decir, el porcentaje de IVA deducible) de forma artificial.

VALOR DE MERCADO A EFECTOS DE IVA

A efectos del IVA, **se entenderá como valor de mercado** el que se pagaría en condiciones de **libre competencia a un proveedor independiente** por un producto o servicio en la misma fase de comercialización.

LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IRPF

Cuando se da un supuesto de vinculación en el que **interviene una sociedad y una persona**, son **totalmente** de aplicación las **reglas indicadas en los puntos anteriores**.

Es decir, las reglas de valoración y los **ajustes bilateral y secundario**, si proceden, son **también aplicables** en el **ámbito del IRPF**.

Cuando no interviene una sociedad (por ejemplo, operaciones de compraventa o préstamo entre personas físicas), **no son de aplicación estas normas**, sino las reglas de valoración establecidas en el IRPF.



SERVICIOS INTRAGRUPPO

También es habitual en los **grupos de sociedades** que **una sociedad centralice determinados servicios** (por ejemplo, administración y finanzas, gestión de tesorería, recursos humanos y formación, etc)

En este caso, **los gastos de estos servicios se imputan** a cada una de las sociedades que se benefician de ellos. Para que **esa imputación sea aceptada por Hacienda**, es necesario que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- Los **servicios deben prestarse de forma efectiva** y deben otorgar **alguna utilidad a quien los recibe**.
- La valoración de los servicios debe realizarse **a precios de mercado**.
- Si son **varias las sociedades destinatarias de estos servicios**, deberán establecerse **criterios racionales de reparto**, salvo que sea posible individualizar la valoración del servicio.

MENCIONES EN LA MEMORIA

•Recuerde, por último, que en las cuentas anuales (**Memoria**) **debe incluirse información** sobre las operaciones vinculadas realizadas.

SALARIOS EN ESPECIE

Determinadas retribuciones en especie tienen **un tratamiento fiscal especial**, ya que **no tributan** en el IRPF del empleado (por ejemplo, los seguros médicos o *los cheques restaurante*), **o tributan de una forma beneficiosa** (por ejemplo, el pago del alquiler de una vivienda para el empleado) **prevalece**:

- ¿El **carácter de socio** por lo que deberá declarar estos ingresos según **valor de mercado**?
- ¿**O el carácter de empleado**, en cuyo caso podrá aplicar las normas de **valoración de IRPF y no declarar estas retribuciones** (seguros médicos. cheques restaurante) o declararlas por un valor inferior a su coste (alquiler de vivienda)?

Aparentemente, **la solución según la ley fiscal es la primera**, ya que, si hay vinculación, **las relaciones sociedad-socio** deben valorarse a **precios de mercado**.

VALORES SEGÚN ITP (IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD)

Puede ocurrir que en un **determinado grupo la transmisión de un inmueble** se haya valorado atendiendo a **los baremos** que las **administraciones autonómicas** utilizan para liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Si se ha actuado de esta forma y la valoración asignada no puede justificarse de otro modo, **el informe deberá mencionar** que se ha seguido **este criterio**. La **empresa podrá defender** que ha cumplido sus **obligaciones de documentación**, aunque **Hacienda podrá considerar** que la valoración asignada **no es adecuada**.



MODELO 232 DE OPERACIONES VINCULADAS



Las operaciones vinculadas sujetas a la **obligación de documentación** también deben informarse en el modelo 232.

Dicho modelo debe presentarse en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (por tanto en el mes de **noviembre** si su empresa finaliza su ejercicio en el año natural).

Además de incluir las operaciones sujetas a la obligación de documentar (es decir, las realizadas con una misma entidad vinculada que en conjunto hayan superado los 250.000 euros), en dicho documento debe incluir las siguientes operaciones vinculadas **específicas**:

MODELO 232 DE OPERACIONES VINCULADAS

- Las operaciones realizadas con entidades **domiciliadas en paraísos fiscales**, sea cual sea su importe y con independencia de que haya o no vinculación.
- Las operaciones vinculadas en las que se haya aplicado **la reducción por patent box** (incentivo que se aplica a determinados ingresos procedentes de la cesión de patentes)
- **Algunas operaciones específicas** que, en su conjunto (es decir, por tipo de operación y no por destinatario), **superen los 100.000 euros**.
- Las operaciones del **mismo tipo y método de valoración**, sea cual sea su importe, si en conjunto **exceden del 50% de la cifra de negocios** (aunque no se realicen con una única persona).

REGIMEN SANCIONADOR DE OPERACIONES VINCULADAS

1. DOCUMENTACION CORRECTA

Si una empresa **documenta correctamente** las operaciones vinculadas **y las declara según el valor resultante** de dicha documentación, **Hacienda no le impondrá sanciones**.

Y si, a pesar **de haber documentado correctamente**, Hacienda considera que el valor declarado **no se ajusta al valor de mercado real**, **tampoco le impondrá sanciones** por los ajustes realizados.



REGIMEN SANCIONADOR DE OPERACIONES VINCULADAS

2. Incumplimiento total o parcial de las obligaciones de documentación, pero SIN CORRECCIONES valorativas.

La **sanción** que la Administración puede imponer en estos casos es la siguiente:

- **Multa fija de 1.000 euros** por cada dato omitido, inexacto o falso.
- **Multa fija de 10.000 euros** por cada **conjunto de datos** omitido, inexacto o falso.

Dichas sanciones tienen **como límite** para todas las empresas, **la menor** de las cuantías siguientes:

- **El 10% del importe conjunto** de las operaciones en las que se ha incumplido la obligación de documentar.
- **El 1% del importe neto** de la cifra de negocios.

Estas sanciones pueden acogerse a las reducciones del 30% por conformidad, y del 40% por ingreso dentro de plazo voluntario.

REGIMEN SANCIONADOR DE OPERACIONES VINCULADAS

3. Incumplimiento total o parcial de las obligaciones de documentación, pero **CON CORRECCIONES valorativas**.

Cuando **se valoran** las operaciones vinculadas **por un importe diferente** del que se deriva de la documentación y, en su caso **dicha información es incompleta, inexacta o falsa**, la sanción consistirá en **multa proporcional del 15%** sobre el importe de las cantidades que resulten de las **correcciones valorativas** de cada operación.



REGIMEN SANCIONADOR DE OPERACIONES VINCULADAS

4. Correcciones valorativas SIN OBLIGACIÓN de documentar.

Si Hacienda corrige el valor declarado de una operación vinculada pero ésta se ha documentado razonablemente bien y declarado conforme a dicha valoración, no se puede imponer sanciones, y el contribuyente sólo debe satisfacer la cuota que haya dejado de ingresar como consecuencia de la valoración resultante más los intereses de demora. No obstante, esta exclusión de sanciones solo es aplicable en aquellos casos en los que exista obligación de documentar.

Si el contribuyente ha documentado la operación de forma voluntaria, es de aplicación el régimen sancionador general, resultando una sanción mínima del 50% sobre la cuota dejada de ingresar (con derecho a las reducciones del 30% por conformidad y del 40% por ingreso dentro de plazo voluntario).

Si la operación debe documentarse y el contribuyente lo hace con datos incompletos o falsos, son aplicables las sanciones específicas de las operaciones vinculadas. Si Hacienda corrige la valoración, la sanción es del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación.

REGIMEN SANCIONADOR DE OPERACIONES VINCULADAS

5. Las operaciones vinculadas en el IVA

En el ámbito del IVA **se presumen que existe vinculación** en los mismos supuestos que en el Impuesto de Sociedades y el IRPF.

No obstante, **a diferencia** de lo que ocurre con el Impuesto de Sociedades o el IRPF, **en el IVA no todas las operaciones vinculadas deben valorarse a precio de mercado** (caso por ejemplo del destinatario de la operación que tenga derecho a deducir el impuesto).



REGIMEN SANCIONADOR DE OPERACIONES VINCULADAS

6. Las operaciones vinculadas en el IRPF

Cuando se da un supuesto de vinculación en el que **interviene una sociedad y una persona física**, son totalmente de aplicación las reglas de valoración y los ajustes bilateral y secundario, y si proceden, **son también aplicables en el ámbito del IRPF.**

Cuando no interviene una sociedad, no son aplicables estas normas.



RÉGIMEN SANCIONADOR

JOSEP CID: jcid@lladogrup.com