

lener

TRATAMIENTO DOCUMENTAL DE LOS GASTOS Y COSTES DEL I+D+i ANTE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Juan Ignacio Echarren Chasco

lener.es

lener

CONTENIDO.

- 1. Concepto de Operación Vinculada y marco jurídico general.**
- 2. Estructura de justificación de los proyectos de I+D+i y conflictos que surgen en relación con las Operaciones Vinculadas.**
- 3. Tratamiento de las distintas formas de imputación a los proyectos**
 - Imputación de Gastos o Costes en el seno de una empresa.
 - Prestaciones de servicios.
 - Acuerdos de reparto de costes.
- 4. Consecuencias de los incumplimientos**

lener

1. Marco jurídico general

Normativa Española aplicable

- Ley del Impuesto de Sociedades. Art. 16 y siguientes.
- Artículos 16 al 29 del Reglamento del Impuesto de Sociedades. RD 1794/2008. (En vigor desde el día siguiente a su publicación. Obligaciones documentales a partir del 19 de febrero de 2009)
- Para interpretación, Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea y directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

lener

Precepto básico.

- Las operaciones realizadas entre partes vinculadas se valorarán por su
VALOR NORMAL DE MERCADO
(El que acordarían partes independientes en condiciones de libre competencia)
- La Administración puede comprobar el valor y realizar correcciones cuando las operaciones no se hayan realizado a valor de mercado.
- Para facilitar la comprobación los obligados tributarios **han de tener una documentación obligatoria a disposición de la Administración**

lener

Personas o Entidades Vinculadas I Art. 16.3 LIS

- Socios con participación >5% en sociedades no cotizadas o > 1% en sociedades cotizadas.
- Administradores o consejeros respecto de su sociedad.
- Cónyuges de socios, administradores o consejeros.
- Consanguíneos o colaterales hasta el 3º grado de socios, administradores o consejeros.
- Una sociedad y las sociedades en las que participan (25%) o administran los anteriores.
- Las sociedades de un grupo.
- Socios, administradores de las sociedades del grupo.

lener

Personas o Entidades Vinculadas I Art. 16.3 LIS

- Sociedades en las que los cónyuges, colaterales y consanguíneos hasta el 3º grado tengan participación superior al 25% en el capital o fondos propios.
- Propiedad o administración de un grupo familiar.
- Establecimientos permanentes en el extranjero.
- Filiales o establecimientos permanentes en España de sociedades extranjeras.
- Grupos de sociedades cooperativas.

lener

¿ Cómo conocer el “valor del mercado”?

1. Estudiando el sector, entorno, naturaleza, competencia y condiciones de funcionamiento y usos de las empresas y su mercado.
2. Identificando las operaciones que se realizan entre las personas o entidades vinculadas y los valores de transferencia que se están dando.
3. Identificando las condiciones en las que las operaciones anteriores se realizarían entre partes independientes.
4. Aplicando las normas de valoración establecidas por Ley a la información recogida, haciendo los ajustes y correcciones necesarios.

El proceso se denomina “ANALISIS DE LA COMPARABILIDAD”

lener

Métodos de valoración principales

Existen 3 métodos de valoración principales (art 16.4 LIS):

- **Precio libre comparable.** Se busca en el mercado el precio de una operación idéntica, se documenta y se aplica al supuesto estudiado. La operación comparable puede ser alguna realizada por la propia empresa con una persona o entidad independiente.
- **Coste Incrementado.** Conociendo el margen comercial habitual, se lo incrementamos al precio de adquisición o coste de producción del bien o servicio. El margen comercial puede ser el aplicado por la empresa en operaciones con partes independientes.
- **Precio de reventa.** Precio de venta de un bien – margen del revendedor.

lener

Métodos de valoración subsidiarios

Si no puede aplicarse ninguno de los métodos principales por falta de información o complejidad, se puede valorar:

- En función del resultado que se asigna a cada entidad vinculada.
- En función del margen neto del conjunto de las operaciones. Aplicamos sobre el coste, el margen que terceros hubiesen obtenido en una operación similar.

lener

La obligación de documentación

Existen varios tipos de obligaciones documentales:

- Documentación del Obligado Tributario.
- Documentación del Grupo de sociedades.
- Documentación de los acuerdos de prestaciones de servicios.
- Documentación de los acuerdos de reparto de costes.
- Documentación de las operaciones con personas o entidades **no vinculadas** residentes en paraísos fiscales.

lener

Documentación del obligado tributario- “Local File” o “Country Specific”

- Identificación completa de las personas o entidades que participan en la operación vinculada.
- Descripción detallada de naturaleza, características e importe de la operación.
- Análisis de la comparabilidad.
- Razones para la selección del método de valoración elegido, forma de aplicación y valor o intervalo de valores resultantes.
- Criterios de reparto de gastos por servicios prestados conjuntamente a personas vinculadas.
- Acuerdos de reparto de costes.
- Otra información de la que se haya dispuesto para valorar las operaciones vinculadas y pactos parasociales con otros socios.

lener

Exigibilidad de la documentación

- La documentación deberá ser aportada a requerimiento de la Administración.
- Tiene que estar disponible a partir del fin del plazo voluntario de presentación de la declaración o liquidación.
- Las operaciones realizadas durante el ejercicio tienen que coincidir con los valores y condiciones documentadas.
- Es una herramienta que ha de permitir a la Administración Tributaria comprobar, por lo que ha de ajustarse a la complejidad y volumen de operaciones de la empresa.

lener

Están exentas de elaborar la documentación obligatoria del grupo de sociedades o “Master File”.

- Grupos de sociedades acogidos al régimen de Consolidación Fiscal del Impuesto.
- Grupos de sociedades con facturación inferior a los 8 millones de euros.

lener

Están exentas de elaborar documentación obligatoria de cada una de las operaciones (documentación del obligado tributario o "Local File").

- Las operaciones Intragrupo en grupos acogidos al régimen de **consolidación fiscal**.
- Las operaciones realizadas entre **UTE's o AIE's** y sus miembros o sociedades pertenecientes a grupos en consolidación fiscal de sus miembros.
- Las operaciones realizadas por **entidades de reducida dimensión** que no realicen operaciones vinculadas conjuntas superiores a los **100.000 euros anuales** salvo que se realicen con paraísos fiscales.
- Las realizadas en **ofertas públicas de venta o adquisición de valores**.
- Las realizadas entre entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección (**SIP**) aprobado por el Banco de España.
- Las realizadas con la misma persona o entidad vinculada cuando la **contraprestación** a valor de mercado del **conjunto de las operaciones no supere los 250.000 euros** con las siguientes excepciones:
 - Paraísos fiscales salvo negocios residentes en la UE.
 - Operaciones de personas físicas en estimación objetiva con sociedades participadas por ellos mismos o familiares directos en al menos un 25%.
 - Operaciones de valores no negociados, inmuebles o intangibles)

lener

Acuerdos Previos de valoración

- El sujeto pasivo puede solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones vinculadas de forma previa a realizarlas.
- La solicitud supone aportar a la Administración una propuesta de valoración comprensiva de un análisis de la comparabilidad, método de valoración a aplicar y valor resultante. También se propondrá la duración del acuerdo que no puede ser superior a cuatro periodos impositivos.

lener

2. Justificación de los proyectos de I+D+i

Composición de las inversiones en los proyectos

Como norma general el desarrollo económico de los proyectos de I+D+i está compuesto por:

- Facturas de proveedores que han desarrollado servicios o entregado activos para el proyecto de forma total o parcial.
- Imputaciones de gastos de la empresa -en el más amplio sentido- que figuran en su contabilidad y que se consideran afectos al proyecto.
- Imputaciones de costes incurridos por otras empresas que pueden considerarse afectos al proyecto.

La imputación de los proyectos de I+D+i tiende a maximizarse para lograr mayor acceso posible a subvenciones o mayor deducción de la cuota en el Impuesto de sociedades.

lener

Gastos o costes procedentes de personas o entidades vinculadas

Si los gastos o costes proceden de personas o entidades vinculadas:

1. Es preciso valorarlos a mercado. De no hacerse puede existir ajuste de valor
2. Es preciso documentarlos o pueden derivarse sanciones.
3. Los acuerdos de Reparto de Costes de los proyectos tienen que cumplir requisitos documentales y de fondo específicos. Los gastos imputados pueden ser no deducibles.
4. Las facturas por prestaciones de servicios pueden no ser deducibles si no cumplen los requisitos legalmente establecidos.

lener

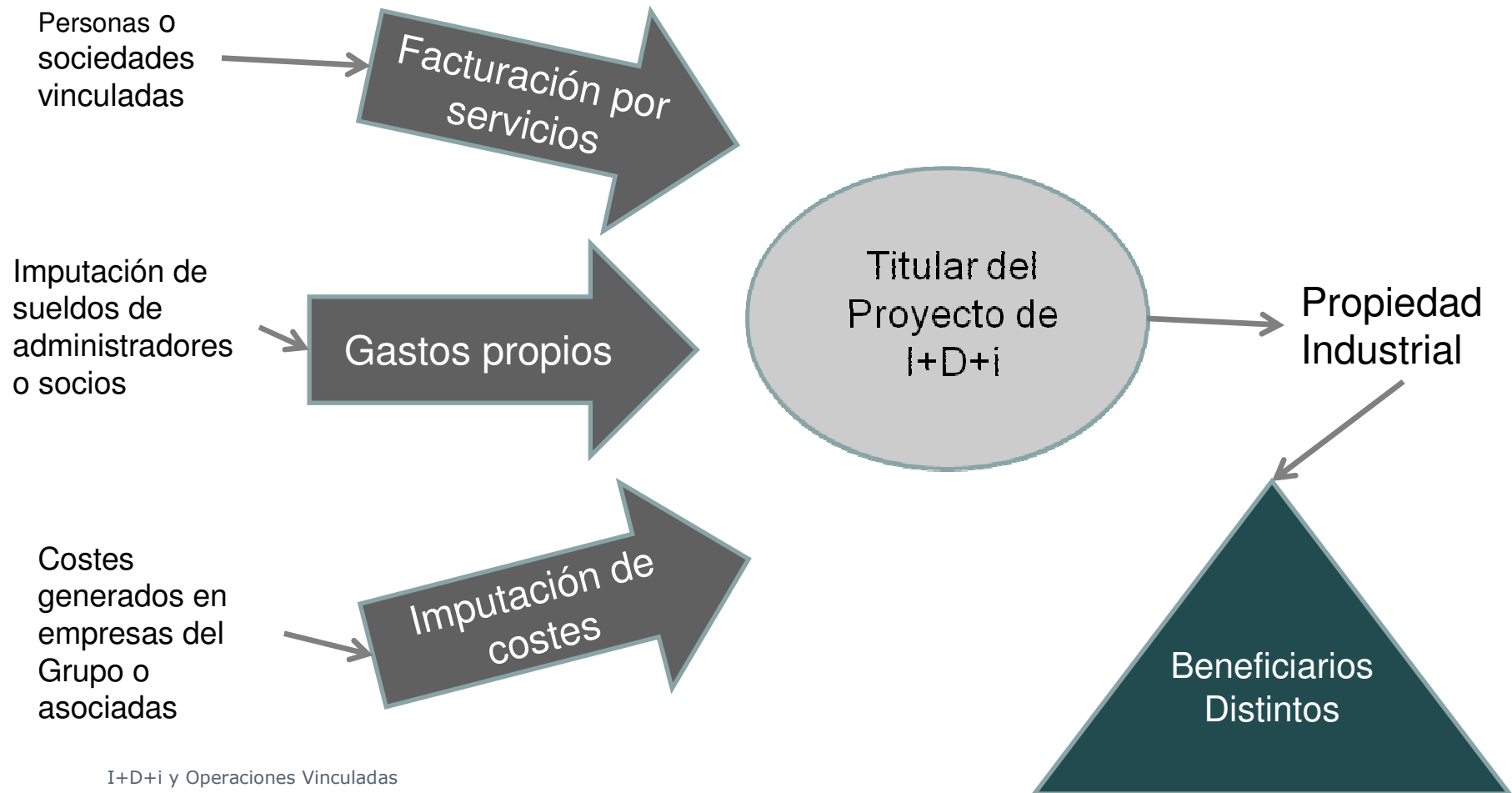
Resultados exitosos del proyecto de I+D+i

Es muy habitual que si el proyecto es exitoso:

- Se concrete en patentes, modelos de utilidad u otros modos de proteger la propiedad industrial.
- La titularidad de la propiedad industrial no siempre recae sobre la totalidad de los participantes en el proyecto (sobre todo cuando existen acuerdos de reparto de costes).
- La futura explotación del resultado de la I+D+i no se prevé y genera un conflicto fiscal derivado de la normativa de Operaciones Vinculadas . (Operaciones con socios, sociedades cabecera de grupo etc.)
- Existan transmisiones de los derechos de propiedad industrial a favor de personas o entidades vinculadas que están afectadas por su necesaria valoración a mercado.

lener

Problemática más habitual



lener

En conclusión.

Si se quieren evitar problemas fiscales derivados de la aplicación de los beneficios fiscales derivados de los proyectos de I+D+i , es imprescindible:

- Obtener los informes motivados vinculantes del Ministerio de Innovación.
- Evaluar las aportaciones al proyecto a la vista de las Operaciones Vinculadas.
- Evaluar el destino que se dé a los activos tangibles o intangibles derivados del proyecto, su titularidad y obtención de rendimientos.

lener

3. Requisitos de las formas de imputación a los proyectos

Imputación de gastos internos de la empresa.

- La problemática de esta imputación puede proceder principalmente de la imputación de gastos derivados de sueldos o salarios de personas que tengan la consideración de vinculadas: socios, administradores, familiares etc.
- Es preciso validar que, antes de realizar la correspondiente imputación, los salarios se están retribuyendo a valor de mercado.
- No siempre es necesario generar documentación obligatoria para realizar la justificación, pero siempre es obligatorio que las retribuciones sean las que pactarían partes independientes en condiciones de libre competencia.

lener

Gastos por servicios entre vinculadas

- La deducibilidad de estos gastos está condicionada a que los servicios produzcan o puedan producir ventaja o utilidad en el destinatario.
- Cuando son servicios prestados a favor de varias entidades vinculadas y no sea posible su individualización, se puede distribuir la contraprestación entre las beneficiarias según criterios de racionalidad, teniendo en cuenta los beneficios obtenidos por los destinatarios.
- Es preciso plasmar por escrito los criterios utilizados en la imputación a los proyectos o a las distintas empresas participantes.
- Los servicios han de estar valorados a mercado obligatoriamente. No es posible facturarlos por su coste de producción cuando éste es inferior al valor de mercado. Tampoco es posible facturar por el coste incurrido, cuando este coste sea superior al que pactarían partes independientes en condiciones de libre competencia.
- Es más que recomendable realizar un mínimo análisis de la comparabilidad y pensar en los métodos de valoración que serían más adecuados, aún cuando no sea obligatorio realizar documentación de la operación.
- Es necesario generar la documentación obligatoria que justifique el valor de mercado de las prestaciones de servicios.

lener

Acuerdos de reparto de costes

- Se trata de identificar y valorar las actuaciones en las que existan costes compartidos en el desarrollo de un proyecto de I+D+i y definir un criterio de imputación de los mismos a todas las partes vinculadas que se beneficien de ellos.
- En muchas ocasiones es alternativo a la facturación por servicios entre partes vinculadas, con la diferencia de que permite imputar los costes sin existencia de margen comercial o aplicación del valor de mercado.
- Es absolutamente imprescindible que conste por escrito y firmado por todas las partes implicadas.
- Las imputaciones de costes no serán deducibles si el documento que los contenga no cumple con los requisitos y verificaciones establecidos por la Ley del Impuesto de Sociedades y su Reglamento de desarrollo.

lener

Acuerdos de reparto de costes: documentación y verificaciones.

- Identidad de personas o entidades participantes en las condiciones que se establecen para el Local File
- Actividades o proyectos cubiertos por el acuerdo.
- Duración del acuerdo.
- Cálculo de las respectivas aportaciones.
- Tareas de los partícipes.
- Responsabilidades asumidas por los partícipes.
- Consecuencias de la adhesión y retirada de nuevos partícipes.
- Cláusulas para adaptar el acuerdo a la modificación de circunstancias económicas.
- **Criterios para cuantificar el reparto de beneficios entre los partícipes.**
- **Verificación de que los firmantes acceden a la propiedad o derecho similar como resultado del acuerdo.**
- **Verificación de que la aportación de cada vinculada se hace en previsión de las utilidades que va a obtener según criterios de racionalidad.**

lener

Comprobación administrativa del valor

- La comprobación corresponde a la Inspección de los Tributos.
- Si se produce en un procedimiento de inspección más amplio, se realizará en un acta independiente.
- La comprobación tiene efectos sobre todas las personas o entidades vinculadas afectadas por la operación.
- Se ha regulado un procedimiento específico para coordinar los recursos de las distintas personas o entidades afectadas.

lener

Régimen Sancionador

Se establece un régimen sancionador para dos tipos de incumplimiento:

1. No aportar o aportar de forma incompleta o inexacta, o con datos falsos la documentación que ha de estar a disposición de la Administración.
2. Que el sujeto pasivo no declare en el Impuesto de Sociedades, IRPF o IRNR conforme al valor de mercado derivado de la documentación.

Ambas infracciones tienen la consideración de graves.

lener

4. Consecuencias de los incumplimientos

Las consecuencias de los incumplimientos de los preceptos de operaciones vinculadas pueden generar las siguientes consecuencias:

- La consideración de la no deducibilidad de los gastos o costes si no se cumplen los requisitos formales establecidos por la normativa para su deducibilidad.
- La aplicación de sanciones por la realización de Operaciones Vinculadas de todo tipo que generen obligación de documentación conforme al Reglamento, en el supuesto de que se incumpla la obligación de documentar.
- La aplicación del denominado ajuste secundario, consistente en la calificación de las operaciones conforme a presunciones que establezca la Ley y el Reglamento.

lener

1. Sanción sin correcciones valorativas

Se trata del supuesto en el que no se tiene la documentación, pero las operaciones sí se están realizando a valor de mercado.

La cuantificación de la sanción es fija:

- 1.500 euros por cada dato omitido
- 15.000 euros por conjunto de datos omitido

En el supuesto de **Empresas de Reducida Dimensión**, el RD Ley 6/2010 ha introducido una limitación conjunta a las sanciones máximas que será la cantidad menor de las siguientes:

- El 1% del importe neto de la cifra de negocios
- El 10% del importe del conjunto de operaciones vinculadas realizadas

lener

Sanción sin corrección valorativa

- El Reglamento, al definir las obligaciones documentales, establece los documentos que tienen condición de dato y grupo de datos:
- Al imponerse la sanción en el transcurso de un procedimiento inspector, la cuantificación final de la sanción será en función de los datos o conjuntos de datos que la inspección tenga que recabar por sí, o que no estén disponibles.
- Un ejemplo que implique no tener documentación:

lener

Sanción: Documentación del obligado

| DOCUMENTO | CONSIDERACION | SANCIÓN |
|--|-------------------|-------------------|
| Identificación completa de las personas o entidades que participan en la operación vinculada. | Dato (mínimo 2) | 3.000,00 € |
| Descripción detallada de naturaleza, características e importe de la operación. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Análisis de la comparabilidad. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Razones para la selección del método de valoración elegido, forma de aplicación y valor o intervalo de valores resultantes. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Criterios de reparto de gastos por servicios prestados conjuntamente a personas vinculadas | Conjunto de datos | Pueden no existir |
| Acuerdos de reparto de costes. | Conjunto de datos | Pueden no existir |
| Otra información de la que se haya dispuesto para valorar las operaciones vinculadas y pactos parasociales con otros socios. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| | TOTAL | 63.000 € |

Sanción: Documentación del grupo

| | | |
|--|-------------------|--------------------|
| Descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Identificación de las entidades del grupo que realicen operaciones vinculadas. | Datos | 3.000,00 € |
| Descripción de la naturaleza importes y flujos de las operaciones vinculadas. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Funciones asumidas y riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Relación de la titularidad de patentes, marcas, nombres comerciales y activos intangibles. | Datos | Puede no existir |
| Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia con el método o métodos de fijación de precios intragrupo. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo. | Datos | Puede no existir |
| Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos | Datos | Puede no existir |
| Memoria del grupo o informe anual equivalente. | Conjunto de datos | 15.000,00 € |
| TOTAL | | 78.000,00 € |

lener

Conclusión del ejemplo

- Una sociedad perteneciente a un grupo, puede ser sancionada con un mínimo 141.000 euros por no tener la documentación de precios de transferencia.

En relación con las operaciones realizadas en el entorno de justificaciones de I+D+i , lo más habitual es que se genere la obligación de documentar operaciones específicas y por tanto, únicamente nazca la obligación del “Local File”.

lener

2. Sanción con corrección valorativa

La empresa tiene la documentación pero las operaciones declaradas no se ajustan a lo especificado en ella.

- Cuantificación de la sanción:
 - **15% del importe de las correcciones valorativas** que resulten de la actuación administrativa **con un mínimo del doble** de lo que correspondería por la infracción de la falta de documentación.

lener

Régimen sancionador . Precisiones

- Las sanciones son incompatibles con las establecidas en la Ley General Tributaria.
- Las sanciones son reducibles por conformidad y pronto pago.
- Si se cumple la obligación documental y las operaciones se realizan a los valores establecidos en la documentación, y pese a ello, procede una corrección valorativa, no puede aplicarse sanción alguna, ni siquiera las establecidas en la LGT.
- Las sanciones son compatibles con las de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria.

lener

Ajuste secundario

- Fruto de la comprobación administrativa, puede derivarse una diferencia entre el valor convenido y el de mercado.
- El tratamiento que se dará a esa diferencia es el de la naturaleza de la renta que se haya puesto de manifiesto.
- Supuestos específicos entre socios y sociedad:
 - **Diferencia a favor del socio:**
 - Para la entidad: retribución de fondos propios.
 - Para el socio: Participación en beneficios.
 - **Diferencia a favor de la entidad:**
 - Se considera aportación del socio a los fondos propios y aumenta el valor de adquisición del socio o partícipe.
 - En la parte que no se corresponda con el porcentaje de participación del socio, se considera renta para la entidad y donación para el socio. Si el socio es no residente sin establecimiento permanente, se considera ganancia patrimonial.

lener

Madrid

Pº de la Castellana, 23, 1ª Planta
28046 MADRID
t. 913 912 066
f. 913 102 222

Oviedo

Pza. de la Constitución 8, 1ª y 2ª planta
33009 OVIEDO
t. 985 207 000
f. 985 212 027

Vigo

Colón, 10, 5ª Planta
36201 - VIGO
t. 986 442 838
f. 986 226 110

Barcelona

Avda. Diagonal, 418, 2ª "Casa de les Punxes"
08037 Barcelona
t. 933 426 289
f. 933 015 050

Valladolid

Pío del Río Hortega 7
1º planta, Oficina 7 y 8
47014-VALLADOLID
t. 983 218 904
f. 983 309 777

lener@lener.es
lener.es