

LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS Y SU REGIMEN SANCIONADOR

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

El artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, relativo a las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, fue modificado con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

En lo que ahora interesa, dicho artículo 16 establece la obligación de valorar por su valor normal de mercado (entendiendo por tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia) las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Esta obligación de valoración se hace recaer, inicialmente, en el propio obligado tributario y ya no se encuentra relacionada con que exista una menor tributación o un diferimiento de la misma.

Igualmente, se habilita a la Administración tributaria para poder comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado real y efectivamente por su valor nor-

mal de mercado y, caso de que no se haya hecho así, proceder a efectuar las oportunas correcciones valorativas. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará tanto la documentación aportada por el contribuyente, como los datos e informaciones que obren en su poder.

Junto a la obligación de valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de dichas personas o entidades de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente y que justifique el cumplimiento de la referida obligación de valoración.

Respecto a la documentación que debe estar a disposición de la Administración tributaria hay que señalar que la misma debe permitir a ésta comprobar tanto que el valor acordado por las partes responde al valor de mercado, como que se ha declarado la renta derivada de las operaciones vinculadas según el valor resultante de la referida documentación.

(*) Licenciado en Derecho. Jefe de Servicio de Normativa Tributaria. Diputación Foral de Álava.

Además, el propio artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece un régimen específico de infracciones y sanciones relacionadas con las operaciones vinculadas que giran, principalmente, sobre el cumplimiento de las obligaciones de documentación.

El presente trabajo se estructura en dos partes: por una parte las obligaciones de documentación y por otra parte el régimen de infracciones y sanciones específicas contenido en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

II.- ASPECTOS GENERALES DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.

II.1.- INTRODUCCIÓN.

La Norma Foral General Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa establece expresamente que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

A esta limitación de los costes indirectos se refiere la propia exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre -de medidas para la prevención del fraude fiscal- de la que ha derivado la modificación del artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos. En efecto, dicha exposición de motivos señala que el futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados.

En este sentido, y teniendo en cuenta el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, existe una adaptación de las obligaciones generales de documentación a casos específicos, tal como se especifica más adelante. Esto es, se establecen diferentes niveles de exigencia del cumplimiento de dichas obligaciones según las peculiaridades de las personas o entidades que intervienen en la operación vinculada.

En los Territorios forales las obligaciones de documentación a las que se va a hacer referencia empiezan a surtir efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010. En territorio de régimen común esta obligación empezó a surtir efectos desde el 19 de febrero de 2009, esto es, tres meses después de la entrada en vigor del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, que modificó el reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto existen dos fechas relacionadas con la nueva regulación de las operaciones vinculadas. Por una parte la del 1 de enero de 2007 (esto es, para los períodos impositivos iniciados desde esta fecha) en que se establece la obligación de valorar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas según el valor de mercado. Y por otra parte la del 1 de enero de 2010 (esto es, para los períodos impositivos iniciados desde esta fecha) en que empieza a ser operativa la obligación de documentación de acuerdo con la nueva regulación reglamentaria. Esta diversidad de fechas conduce a afirmar que el hecho de que las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas sean exigibles tres años después de la modificación del artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, no por ello elimina la obligación de valorar y, acreditar, que el valor de las operaciones vinculadas responde al de mercado.

II.2.- REGLAS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.

Antes de especificar de forma concreta la obligación de documentación, conviene detenerse en el apartado 1 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo contenido se puede resumir de la siguiente forma:

- a.- Para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar determinada documentación.
- b.- Esta documentación debe ser aportada cuando así lo requiera la Administración tributaria.
- c.- La documentación debe estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del Impuesto, referida al período impositivo en que se han producido operaciones vinculadas.
- d.- En todo caso, la Administración tributaria puede solicitar la documentación o información adicional o complementaria que estime oportuna a fin de comprobar el cumplimiento de la obligación de valorar las operaciones vinculadas por el valor de mercado. En base a esta disposición normativa se puede afirmar que la documentación que debe preparar el obligado tributario tiene el carácter de básica o, si se prefiere, mínima, toda vez que la Administración puede exigir una documentación complementaria.

Finalmente, para terminar las líneas generales de la regulación reglamentaria, hay que señalar que la documentación que el obligado tributario haya elaborado para un período impositivo servirá para

períodos posteriores, siempre que se mantengan las circunstancias que fundamentaron la misma, no siendo, en consecuencia, necesario elaborar una nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran precisas.

II.3.- SUPUESTOS EN QUE NO RESULTAN EXIGIBLES LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.

La normativa exonera de las obligaciones de documentación en una serie de supuestos. Esta exoneración de las obligaciones de documentación no implica que las operaciones que realicen no deban valorarse según el valor de mercado, ya que la obligación general de valoración contenida en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades sigue siendo de aplicación también para estos supuestos.

Los supuestos a los que se exime del cumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas son los siguientes:

- a.- Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el Capítulo IX del Título VIII de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.
- b.- Las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas.
- c.- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d.- A los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

II.4.- FINALIDAD DE LA ELABORACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN.

El apartado 2 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contiene un principio general de capital importancia y que debe ser tenido en cuenta, de forma especial, a la hora de elaborar la documentación exigida en las operaciones vinculadas. Dicho apartado señala expresamente lo siguiente:

“La documentación ...(establecida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades)... deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.”

Por consiguiente, la elaboración de la documentación deberá casar dos objetivos: por una parte debe tenerse en cuenta tanto la complejidad como el volumen de las operaciones vinculadas que se realicen por las personas o entidades vinculadas y, por otra parte, debe permitir a la Administración tributaria comprobar que las operaciones vinculadas se han valorado por el valor normal de mercado.

II.5.- TIPOS DE OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN.

La normativa distingue tres tipos de obligaciones de documentación:

- La correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario.
- La relativa al propio obligado tributario.

- La relativa a operaciones con personas o entidades con las que no existe vinculación y que residen en paraísos fiscales.

El contenido de estas obligaciones de documentación se encuentra basado en el Código de Conducta sobre documentación de precios de transferencia para empresas asociadas de la Unión Europea que fue elaborado por el Foro Europeo de Precios de Transferencia.

III.- CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.

De acuerdo con lo señalado anteriormente debe distinguirse entre la obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario y la obligación de documentación del propio obligado tributario. Por otra parte también hay que tener en cuenta las obligaciones de documentación relacionadas con las operaciones con personas o entidades con las que no existe vinculación y que residen en paraísos fiscales. A estas obligaciones se va a hacer referencia a continuación.

III.1.- OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DEL GRUPO AL QUE PERTENECE EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

El grupo de sociedades tiene que elaborar una documentación, con información estandarizada para todas las entidades del grupo de cualquier país, que recibe el nombre de master file.

A efectos de la obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario, se entiende que existe tal 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 consoli-

das. Además del supuesto anterior, y a estos efectos, se entiende por grupo el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español.

Hay que tener en cuenta que la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. En el supuesto de que la entidad dominante no esté sometida a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades deberá designar a una entidad del grupo sometida a ésta para conservar la documentación.

Con carácter general también hay que señalar que la obligación de documentación del grupo se estructura, fundamentalmente, en tres conceptos: describir, identificar y relacionar. Además, en este caso, casi todas las obligaciones se referencian a que exista afectación respecto al obligado tributario.

Esta obligación de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario se concreta de la siguiente forma:

- a.- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante de dicha estructura.
- b.- Identificación de las entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- c.- Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- d.- Descripción (general) de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas

entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.

- e.- Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- f.- Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
- g.- Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- h.- Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- i.- Memoria del grupo o informe anual equivalente.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado al comienzo del presente trabajo, esta obligación no afecta por igual a todos los grupos. En efecto, si se pregunta a qué grupo afecta la obligación de documentación que acaba de describirse habría que decir que la misma afecta a los grupos que no cumplan lo previsto en el artículo 49.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, así lo especifican Álava y Bizkaia, lo previsto en el 49.5.

Esto es, esta obligación de documentación no afecta a los grupos que tengan la consideración de pequeña empresa por cumplir los requisitos que para tener tal consideración se contienen en el artículo 49.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, según especifican Álava y Bizkaia, que el artículo 49.5 de la misma Norma Foral establece que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, las magnitudes que determinan la consideración de pequeña empresa se refieren al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

III.2.- OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.

III.2.1.- Obligación general de documentación del obligado tributario.

Las obligaciones de documentación del propio obligado tributario son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.
- b.- Análisis de comparabilidad.
- c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.

- e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

Al igual que se ha realizado respecto de las obligaciones de documentación del grupo, cabe preguntarse si esta obligación afecta por igual a todos los obligados tributarios. La respuesta a esta pregunta es que las obligaciones de documentación son exigibles salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 49.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (esto es, una pequeña empresa) o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. En estos casos las obligaciones de información son diferentes a las generales según se va a especificar a continuación.

III.2.2.- Operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que apliquen la estimación objetiva, con sociedades en las que los contribuyentes o sus cónyuges, parejas de hecho (acogidas a la Ley del Parlamento Vasco que las regula), ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos tengan un 25% o más del capital social o de los fondos propios.

En estos casos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.

- b.- Análisis de comparabilidad.
- c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- d.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

En estos casos las obligaciones de documentación son las mismas que las establecidas con carácter general excepto que ahora no se exigen los criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.

Ha de tenerse en cuenta que en este caso, a diferencia del perímetro de vinculación definido en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, no se hace referencia a los parientes colaterales.

III.2.3.- Transmisión de negocios o valores o participaciones representativas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.

- b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.
- c.- Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

III.2.4.- Transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles:

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.
- b.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- c.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

III.2.5.- Prestaciones de servicios profesionales a las que resulte de aplicación lo previsto en el artículo 6.6 (= el obligado tributario puede considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se

trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan determinados requisitos) del Reglamento.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe (de la operación).
- b.- Justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 6.6 del Reglamento.

III.2.6.- Demás supuestos no relacionados en los apartados anteriores con obligaciones específicas de documentación.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.
- b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.
- c.- Identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

III.3.- OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son, con los matices que se van a indicar, similares a las obligaciones generales que afectan al obligado tributario. De forma concreta, en estos casos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación. También debe identificarse a las personas que hayan intervenido en la operación y si las operaciones son con entidades, debe identificarse a los administradores de las mismas.
- b.- Análisis de comparabilidad.
- c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.
- e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones. Respecto a las obligaciones generales del obligado tributario aquí no se cita "así como los pactos parasociales suscritos con otros socios".

¿A quién afecta esta obligación de documentación? A este respecto hay que señalar que no se exigen las anteriores obligaciones de documentación respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación de éstas, así como los gastos accesorios y conexos, si se cumplen los dos requisitos siguientes:

- a.- El obligado tributario pruebe que la realización de la operación a través de un paraíso fiscal responde a motivos económicos válidos.
- b.- Que el obligado tributario realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez realizadas las correcciones necesarias.

IV.- RÉGIMEN SANCIONADOR EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.

IV.1.- INTRODUCCIÓN.

El último apartado del artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa se dedica al régimen sancionador. Por lo que ahora interesa, este artículo 16 impone dos obligaciones a las personas o entidades vinculadas:

- a.- Obligación de valorar las operaciones vinculadas por su valor de mercado.
- b.- Obligación de aportar a la Administración tributaria la documentación que acredite que el valor convenido corresponde con el valor de mercado.

Sobre estas dos obligaciones se centra el régimen sancionador especial contenido en el artículo

16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, este régimen sancionador gira en torno a dos conductas:

- a.- Incumplir las obligaciones de documentación y
- b.- No reflejar en la declaración del Impuesto personal los valores que resultan de la documentación.

IV.2.- APLICACIÓN BÁSICA DE LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA.

Lo primero que hacen las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, en esta materia es dejar claro la aplicación, también en lo que respecta a las operaciones vinculadas, de la regulación que sobre infracciones y sanciones se contiene en la Norma Foral General Tributaria. En efecto, expresamente señalan lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en la Norma Foral... General Tributaria, constituye infracción tributaria...”

Esta referencia contenida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades tiene relación directa con la propia Norma Foral General Tributaria que señala que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Norma Foral o ley.”

Por lo tanto, la normativa general del sistema tributario foral admite la posibilidad de que las Normas Forales reguladoras de los tributos pueden establecer infracciones y sanciones de carácter específico. Y esto es precisamente lo que realizan las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades en la regulación de las operaciones vinculadas.

Hay que recordar que la Norma Foral General Tributaria recoge, entre otras cosas, los principios de la potestad sancionadora (legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia de sanciones y no retroactividad del régimen de infracciones y sanciones, salvo que de su aplicación, siempre referida a actos no firmes, resulten efectos favorables para los interesados), criterios de graduación de las sanciones y reducciones de éstas. Naturalmente estas disposiciones generales contenidas en las Normas Forales Generales son de aplicación a las infracciones y sanciones específicas sobre operaciones vinculadas.

IV.3.- TIPIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES.

¿Qué constituye infracción tributaria? Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades tipifican como infracciones tributarias las siguientes:

1.- Infracciones relacionadas con la documentación:

a.- No aportar la documentación que debe estar a disposición de la Administración tributaria.

Esta infracción está directamente relacionada con lo dispuesto en el artículo 16.2 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que expresamente señala que “las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”.

b.- Aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la referida documentación.

2.- Infracción relacionada con la valoración/declaración:

c.- No exista relación entre el valor normal de mercado que se deriva de la documentación anteriormente citada y el valor declarado en el Impuesto personal (esto es, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

Lo importante de esta tipificación es que sólo los conceptos anteriores determinan una infracción tributaria. Lo que no está tipificado no es sancionable.

IV.4.- SANCIONES.

Tipificadas las infracciones, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades establecen las sanciones aplicables. A este respecto hay que diferenciar dos supuestos: que proceda efectuar correcciones valorativas respecto de las operaciones sujetas al Impuesto personal o que no proceda efectuar correcciones valorativas.

A) Primer supuesto: si de la infracción cometida no deriva o no procede efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto personal.

En estos casos la sanción prevista es una multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por cada conjunto de datos omitido, inexacto o falso, referido a cada una de las obligaciones de documentación establecidas para el grupo o para cada entidad en su condición de obligado tributario.

De lo anterior resulta que es necesario conocer lo que entiende la normativa por dato o por cada conjunto de dato, debido a que el tratamiento es diferente. A efectos de cuantificar la sanción a imponer, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

específica, tanto respecto de la documentación relativa al grupo como respecto de la específica del obligado tributario, qué parte de las mismas tiene la consideración de dato o de conjunto de datos.

1.- Obligación de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario.

a.- Descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante de esta estructura.	Conjunto de datos.
b.- Identificación de las entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Dato.
c.- Descripción de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Conjunto de datos.
d.- Descripción de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.	Conjunto de datos.
e.- Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como las contraprestaciones derivadas de su utilización.	Dato.

f.- Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.	Conjunto de datos.
g.- Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Dato.
h.- Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Dato.
i.- Memoria del grupo o informe anual equivalente.	Conjunto de datos.

2.- Obligación general de documentación del obligado tributario.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Análisis de comparabilidad.	Conjunto de datos.

c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.	Conjunto de datos.
e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.

b.- Análisis de comparabilidad.	Conjunto de datos.
c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
d.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.

3.- Obligaciones especiales de documentación del obligado tributario.

3.1.- Operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que apliquen la estimación objetiva con sociedades en las que los contribuyentes o sus cónyuges, parejas de hecho, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos tengan un 25% o más del capital social o de los fondos propios.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
---	-------

3.2.- Transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.
c.- Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.	Conjunto de datos.

3.3.- Transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
c.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.

3.4.- Prestaciones de servicios profesionales.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto para estos servicios profesionales.	Conjunto de datos.

3.5.- Demás supuestos.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.
c.- Identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.	Conjunto de datos.

4.- Obligación de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación. Identificación de las personas que hayan intervenido en la operación y, si son operaciones con entidades, identificación de los administradores de las mismas.	Dato.
b.- Análisis de comparabilidad.	Conjunto de datos.

c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.	Conjunto de datos.
e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones.	Conjunto de datos.

B) Segundo supuesto: si de la infracción cometida sí deriva o sí procede efectuar correcciones valorativas por la Administración respecto de las operaciones vinculadas:

En estos casos la sanción establecida es una multa pecuniaria proporcional del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación. En este caso el importe mínimo de la sanción por este concepto es el doble de la sanción que correspondería de la aplicación de la letra anterior A) -referida a los casos en que no procede efectuar correcciones valorativas-.

La sanción por este concepto es incompatible con la que procedería de aplicar los artículos relativos a la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, a la infracción por incumplir la obligación de presentar

de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, a la infracción por obtener indebidamente devoluciones y a la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Naturalmente esta incompatibilidad alcanza a la parte de base que hubiera dado lugar a la imposición de la sanción específica relativa a las operaciones vinculadas.

C) Supuesto aclaratorio.

Anteriormente se ha indicado que las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades tipifican como infracciones tributarias las siguientes conductas:

- a.- No aportar la documentación que debe estar a disposición de la Administración y que deben tener preparadas las personas o entidades vinculadas.
- b.- Aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la citada documentación.
- c. No exista relación entre el valor normal de mercado que se derive de la documentación y el valor declarado en el Impuesto personal.

Ahora bien, puede ocurrir que un obligado tributario aporte la documentación establecida, la aporte de forma completa, exacta y sin datos falsos y además declare en el Impuesto personal el valor que resulta de la referida documentación, y sin embargo la Administración tributaria proceda a determinar otro valor de mercado y, en consecuencia, se produzcan correcciones valorativas.

A este supuesto se refiere el artículo 16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que, a estos efectos, señala expresamente lo siguiente:

“d) Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción...”.

Obsérvese que el citado precepto señala que no se haya producido incumplimiento que constituya infracción. Pues bien, cabe preguntarse qué es lo que sucede en estos casos. En estos supuestos las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades señalan que si la corrección a efectuar por la Administración tributaria origina falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias, determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, en estos casos, estas conductas no constituyen infracción de los artículos reguladores de las conductas anteriores de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria, por la parte de base que hubiesen dado lugar a la corrección valorativa.

En definitiva, no son sancionables las diferencias de valoración cuando se haya cumplido la obligación de documentación y declaración resul-

tante de la misma y se cumplan los requisitos reglamentarios.

D) Compatibilidad con la infracción del artículo 208 (en el caso de Álava y Gipuzkoa) y 209 (en el caso de Bizkaia) de la Norma Foral General Tributaria.

Las sanciones específicas contenidas en este artículo 16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades son compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria contenida en el artículo 208 (en el caso de Álava y Gipuzkoa) y 209 (en el caso de Bizkaia) de Norma Foral General Tributaria por la falta de atención a los requerimientos formulados.

V.- CONCLUSIONES DEL RÉGIMEN SANCIONADOR.

- a.- El régimen sancionador gira en torno a las obligaciones de documentación.
- b.- Constituye infracción no cumplir con las obligaciones de documentación y que el valor de mercado que se derive de la documentación no coincida con el declarado.
- c.- Si se cumple la obligación de documentación y declaración pero se valoran incorrectamente las operaciones, no hay infracción ni, por lo tanto, sanción.

