

Capítulo 2

Valoración de las operaciones vinculadas

Contenido

1. Introducción
2. La valoración contable
3. La valoración fiscal

1. Introducción

Una vez que se ha concretado quiénes son las partes vinculadas y cuáles son las operaciones vinculadas, como se ha adelantado, necesariamente se deben valorar a valor normal de mercado. Esta afirmación significa que de forma obligatoria se deberán calcular estas operaciones a un valor determinado entre partes independientes.

Las normativas contables han sido simples y directas al exigir la valoración de las operaciones entre partes vinculadas:

- **Contablemente:** como se menciona en la norma de valoración 21 del Plan General de Contabilidad donde se establece que: “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**”.
- **Fiscalmente:** en el artículo 16.1.1 de la LIS se afirma que: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su **valor normal de mercado**”.

En base a esta regla de valoración surge el gran problema de la definición de qué se entiende por valor razonable o valor normal de mercado. La problemática se hubiera reducido si contable y fiscalmente utilizaran los mismos términos, sin embargo el legislador ha asignado nombres distintos, y en consecuencia es obligatorio el estudio independiente de cada uno de los conceptos y la forma en que cada norma los calcula.

2. La valoración contable

La valoración contable de las operaciones vinculadas se realiza según el **valor razonable**, cuya definición y requisitos se incluyen en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad.

El valor razonable 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.

Los **requisitos** del valor razonable son:

- 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.



Caso práctico 2.1

Juan Carretero Díez es el titular de la empresa de obras de albañilería. También el Sr. Carretero es socio del 70% de la entidad **MULTISERVICIOS CARRETERO, S. L.** con la que mantiene relaciones comerciales.

En junio del presente año y ante la difícil situación de tesorería que atraviesa la sociedad debido al impago de los clientes, decide vender un inmueble al socio en escritura pública de dación en pago, por el valor de una deuda pendiente de 180.000 €, que coincide con una oferta que le ha hecho otra sociedad.

El valor de adquisición contabilizado es de 235.500 €, con una amortización acumulada de 28.600 €.

En una tasación se valoró el inmueble en 285.000 €. ¿Cómo se valorará contablemente la operación entre las partes vinculadas?

SOLUCIÓN

En el presente caso se dan los siguientes valores:

- Valor contable que resulta ser de 206.900 €, restando al valor de adquisición 235.500 € la amortización 28.600 €.
- Valor de tasación 285.000 €.
- Valor en escritura de 180.000 € (igual al valor de la oferta).
- El valor razonable nunca puede ser un valor forzado como afirma la norma y, no existen razones para confirmar que se trata de un valor de mercado fiable.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

Resulta interesante comprobar que:

- *Si se admite el valor de la dación en pago (180.000 €), se produce una pérdida en la enajenación del inmueble.*
- *Si se admite el valor de tasación (285.000 €), se produce una ganancia.*

Por lo tanto, se deberá acudir al valor resultante de la tasación.

Los **métodos** para calcular el valor razonable son dos, según se esté ante un valor fiable a tenor de un mercado activo de los elementos de la operación o no se disponga de él. Estos son:

- Como **método general**, el bien o servicio se calculará por referencia a un valor fiable de mercado, es decir, cuando se **cotice en un mercado activo**. Se trata de un método preferente porque la norma dice que es la mejor referencia del valor razonable.

Las condiciones para la existencia de un **mercado activo** son que:

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



Caso práctico 2.2

Carlos Millán, de profesión transportista, aporta a la entidad MILLÁN MOTOR, S. L., que acaba de constituirse, tres furgonetas que adquirió por un importe de 21.000 € cada una.

La valoración realizada por tasadores es, conjuntamente, de 48.500 €, aunque un concesionario le ofrecía 50.000 € por los mismos elementos.

Los gastos de notaría, registro, peritos e impuestos suman 4.750 €. ¿Cuál es el valor razonable?

SOLUCIÓN

La norma contable exige que los bienes aportados y adquiridos en esta aportación no dineraria, se deban valorar por su valor razonable en el momento de la transmisión.

En este caso, se tienen los siguientes valores:

- Valor contable del transmitente es de 63.000 €.
- Valor tasado 48.500 €.
- El valor tasado 48.500 €, minorado en los gastos de transacción es de 43.750 €.
- El valor de una oferta 50.000 €.
- El valor de una oferta 50.000 €, minorado en los gastos de la operación 45.250 €.

En este caso, el valor razonable será de 48.500 € que corresponde como el precio fiable en un mercado activo, sin que se minore por los gastos de la operación.

- **Cuando no exista un mercado activo** para los elementos objeto del negocio, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. El Plan General de Contabilidad propone como ejemplo de los modelos y técnicas de valoración a utilizar:
 - Referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles.
 - Referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales.

- Métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados.
- Modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

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.

En la aplicación de las técnicas de valoración, la norma contable realiza las siguientes sugerencias:

- Evitar todo lo posible, las consideraciones subjetivas y datos no contrastables, acudiendo a datos observables.
- Ser efectivos en la aplicación de las técnicas de valoración, empleando:
 - Precios de operaciones recientes.
 - Precios de operaciones que no sean recientes siempre que su variación no sea significativa y sean calculadas razonablemente.
 - Datos o índices disponibles y aplicables al elemento.

Finalmente, el Plan General de Contabilidad plantea de forma residual, para no dejar sin valoración un elemento en el caso de que no se pueda valorar de manera fiable, por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración, si procede, se recurrirá a valorarlo 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.



Importante

No se debe confundir el valor razonable con otros valores contables:

- Valor neto realizable, que se define como el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.
- Valor en uso, que se define como el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas.



Caso práctico 2.3

ENCAR INMOBILIARIA, S. A. tiene como único activo, locales y cocheras que se encuentran en alquiler, puesto que su objeto social exclusivamente se trata del arrendamiento de inmuebles.

La empresa estudia la fusión con su sociedad dominante **ENCAR, S. A.**

Las valoraciones de los inmuebles de que dispone la sociedad son:

- Valor contable: 2.350.000 €.
- Valoración de las tasaciones de hace dos años 3.550.000 €.
- Valoración realizada para los tasadores de la empresa dominante 2.500.000 €.
- Valor en uso, calculado contablemente, es de 2.600.000 €.
- Valor ofrecido por otra promotora inmobiliaria de 1.890.000 €.

Los costes de la posible enajenación de inmovilizado sumarían 300.000 €.

¿Qué valor se tomaría?

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

Entre los valores que se pueden descubrir en este supuesto se encuentran valores netos realizables y valores razonables.

Siguiendo las directrices del ICAC la diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de construcción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector. Ante las mismas notas de relevancia y fiabilidad en la información suministrada, la medición siempre deberá corresponderse con la estimación más conservadora.

3. La valoración fiscal

En el artículo 16 de la LIS se establece que: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado”.



Definición

Valor normal de mercado

Se define en la norma tributaria como aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En conclusión debemos estudiar el valor normal de mercado y la forma de calcularlo.

Para poder concretar su estudio debemos acudir a los siguientes puntos de interés:

- Los métodos de valoración del valor normal de mercado.
- El análisis de comparabilidad, que además de ser un documento más exigido en determinados casos, es la base para una valoración correcta.
- La norma fiscal establece determinadas reglas especiales para:
 - Sociedades de profesionales.
 - Gastos por servicios.
 - Gastos por costes compartidos.
 - La existencia de una comprobación administrativa con valoración diferente (este punto por su complejidad no se abordará en el manual).

3.1. Métodos de Valoración

En el artículo 16.4 de la LIS se enumeran los siguientes métodos:

- **Métodos principales:** el precio libre comparable, el del método del coste incrementado y el de reventa.
- **Métodos supletorios:** de la distribución del resultado y del margen neto del conjunto de operaciones.

Es muy importante resaltar que en los métodos fiscales de cálculo del valor normal de mercado se establece un comentario final que intentar buscar la adecuación a las circunstancias especiales de cada operación afirmando que se efectuará “si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación”. Esta mención supone una adaptación clara a circunstancias particulares y propias de cada empresa u operación. La única exigencia es la prueba de las mismas.

Métodos principales

La norma fiscal para la determinación del valor normal de mercado establece como métodos primarios el precio libre comparable, el método del coste

incrementado y el de reventa. No existe preferencia ni mayor predicación unos que otros. Debemos recordar que antes de la reforma en el ejercicio 2006 y anteriores se establecía como prioritario el denominado método de precio de mercado del bien o servicio y como supletorios el método del coste incrementado y el de reventa.

Método del precio libre comparable

Este sistema de valoración, que se determina en el artículo 16.4.1.a) de la LIS, se realiza comparando:

- 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.

En siguientes apartados se detallará lo que la norma tributaria entiende como “circunstancias equiparables”.

Cuando se estudia la aplicación de este método, puede suceder que sea más apropiado para algunos casos que para otros. El uso de esta norma se recomienda, porque es especialmente más fiable, cuando se trata de las siguientes operaciones:

- Ventas de productos que tengan un precio público y fácilmente accesible.
- Venta de un producto entre dos empresas relacionadas, que sea idéntico a otros clientes o proveedores independientes.
- Valoración de operaciones financieras, donde resulta fácilmente constatable una operación equiparable, por supuesto desde el momento que se traten de situaciones que se puedan comparar.
- Productos estándar (*commodities*).

- Prestaciones de servicio con precio unitario comparable como pueden ser los kilómetros recorridos en el transporte o las unidades de obra en la construcción.

Según la jurisprudencia, este método comparativo exige, a tenor de las reglas de la experiencia y en los términos ordinarios de funcionamiento del mercado, que pueda efectivamente constatarse (por los datos objetivos de que se dispone) que una determinada actividad, por lo gravoso de sus consecuencias para una sociedad vinculada a otra u otras, no hubiera sido realizada si no concurriera la mencionada vinculación.



Caso práctico 2.4

La entidad PADULES, S. A. se dedica a la actividad de mayorista de frutas y verduras, realizando ventas en toda la provincia. Ante el alto coste del transporte decide constituir la empresa SERENA, S. A. que se dedique exclusivamente a dicha actividad para ahorrarse los costes.

El precio medio que le ofrecían las empresas externas suponía un coste unitario de 50 €, por lo que decide rebajarlo a 25 €, condiciones estipuladas en un contrato y realizando el pago mediante transferencia bancaria.

¿Se utilizará el método del precio libre comparable?

SOLUCIÓN

La aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas es independiente de los acuerdos de las partes. En este caso, se deberá recurrir al precio libre comparable, por ejemplo el que recibía la empresa PADULES, S. A. anteriormente, 50 €.

Ambas empresas deberán contabilizar e integrar la operación fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades según esta valoración que será distinta del cobro o pago dinerario. En este caso, como veremos en otro capítulo, la valoración respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido es distinta porque exige el reconocimiento de unas condiciones específicas por lo que es necesario su estudio independiente.



Caso práctico 2.5

La entidad RIVERO DE POSADAS, S. L. vende el 04-05-2009 acciones propias, por un precio de 50.000 €, a Josefina Rivero, que posee ya el 15%.

La Sra. Rivero por razones personales vende dichas acciones a la entidad RURAL EL VACAR, S. L., sin ningún tipo de relación y por el importe de 52.500 €.

La Sra. Rivero y la entidad RIVERO DE POSADAS, S. L. argumentan que la operación es comparable puesto que solamente se han incrementado en los costes de la venta.

¿El argumento de la Sra. Rivero es adecuado?

SOLUCIÓN

El uso de los métodos establecidos (señaladamente, el comparativo) es legítimo cuando, como es el caso, lo que se trata es de determinar si la adquisición y ulterior transmisión de las acciones, tal y como han sido efectuadas, hubieran sido realizadas por personas independientes.

El uso del método comparativo no exige que se analicen “operaciones concretas efectuadas por empresas independientes” para determinar las diferencias con la realizada.

Si ello fuera así, la aplicación de este método sería prácticamente imposible.

Método del coste incrementado

Este método, que se desarrolla en el artículo 16.4.1.b) de la LIS, establece como **requisitos** que:

- Se parte del valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio.
- Se añade 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.

- Se efectuará, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Para la correcta aplicación de este método se exigen el cumplimiento de los siguientes pasos:

- Disponer del **valor de adquisición correcto** de los bienes o servicios.
- Haber realizado una **contabilidad de costes o analítica suficiente** que aporte la información necesaria para la cuantificación de los costes en la producción de bienes o servicios.
- Haber establecido el **margen habitual** y justificarlo fiablemente.
- Identificar una **operación equiparable**.

La dificultad y rigurosidad de la aplicación de este método es superior al libre comparable, puesto que este con una simple tasación se puede obtener. En el presente caso se deben de tener los medios propios suficientes que sirvan de base para calcular tanto el coste del bien o servicio como el margen habitual. Es innegable que este sistema supone un gran acercamiento a las características propias de cada negocio o empresa, aunque puede caer en el peligro de las subjetividades y generar dudas sobre el resultado.

Este método se aplicará principalmente a las operaciones, que siendo en la mayoría de los casos, la propia actividad de la empresa, van a ser realizadas con una parte vinculada. Por lo tanto, lo que la empresa desea conocer es cómo valorar las operaciones vinculadas por los negocios de la actividad a la que se dedica.

Este método se puede aconsejar para:

- Las **actividades productivas de bienes**, como la fabricación o por ejemplo la promoción inmobiliaria, ya que partiendo de una contabilidad analítica donde se determinen los costes directos e indirectos del bien, se puede llegar a un valor de mercado, al incrementarlo en el margen normal de la empresa para operaciones similares.

- Los **servicios profesionales**, donde la empresa (persona física o jurídica) podría tener asequible la prueba de los costes del servicio a prestar, para que aumentándolos en el margen de sus operaciones, resulte un valor que pueda ser aplicado a cualquier prestación con una parte vinculada.



Caso práctico 2.6

HOTELASA es propietaria de 1.000 acciones de la entidad **PASTELASA**, de un total de 1.500 acciones. En el presente año **PASTELASA** realiza las siguientes operaciones:

- Emite una factura por la venta de dulces (10.000 uds.) del primer trimestre 2008 a **HOTELASA**, por un precio de 15.000 €.
- Emite una factura por la venta de dulces (15.000 uds.) del primer trimestre 2008 a **CAFETERIAS, S. L.**, por un precio de 30.000 €.

El coste medio por dulce para **PASTELASA** es de 1 €.

¿Cómo se valorarán estas operaciones?

SOLUCIÓN

*La primera operación se deberá valorar a valor razonable o normal de mercado ya que está realizada entre partes vinculadas (**HOTELASA** posee el 67% de **PASTELASA**), y en este caso optaremos por el coste incrementado.*

Por lo tanto, con el valor de coste, $10.000 \times 1 \text{ €} = 10.000 \text{ €}$, más el margen normal $[30.000 / (15.000 \times 1)] = 2 \rightarrow 200\%$, se obtiene un valor de 20.000 €.

La segunda operación, como se considera entre partes independientes el valor es el precio de la venta, 30.000 €.



Caso práctico 2.7

RIBERA BAJA, S. L. se dedica a la venta de especialidades farmacéuticas, teniendo clientes vinculados y otros no.

En este año ha vendido a la entidad **SOLANA MEDICAL, S. A.**, de la que participa en el 75%, un total de 2.450.000 €.

La Inspección conociendo el coste, aplica el método del coste incrementado, en base a ratios del sector y volumen de negocios y aumenta la operación en 250.000 €.

La entidad recurre alegando que es imposible conocer la comparabilidad y la existencia de una operación equiparable. ¿Está en lo cierto?

SOLUCIÓN

En este caso se podría afirmar que la Administración, en relación con dichos productos, ha aplicado correctamente el criterio legal sobre valoración de los “precios de transferencia”, partiendo para ello de los precios de adquisición y venta de esos productos fijados entre empresas españolas.

La impugnación de dicha valoración se debería centrar, en todo caso, en la improcedencia o inexactitud de los precios medios tomados por la Inspección para fijar el importe de dichas operaciones.

La fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia, es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes.



Caso práctico 2.8

VILLASECA ASESORES, S. A. se dedica a la actividad de abogacía.

Se trata de un despacho de abogados que tiene contratado personal altamente cualificado para desarrollar su negocio y pretende conocer la aplicación según el método del coste incrementado.

SOLUCIÓN

Inicialmente se deberá obtener un margen concreto de rentabilidad bruta por cada abogado que tenga en nómina.

De este modo, calculará el coste por hora de trabajo de cada abogado y aplicará sobre el mismo un margen bruto de mercado a la hora de dar un presupuesto al cliente.

No obstante, el asunto a tratar de la operación importa menos en términos de precio, porque con esta valoración, al despacho poco le importará si el encargo versa sobre una reclamación por violación de los derechos de propiedad intelectual de una patente, o si se trata de un proceso de divorcio.

El interés para el despacho en términos económicos está en cuánto tiempo tendrá que invertir el profesional para sacar el asunto adelante.

Método del precio de reventa

Este último sistema de valoración, que se encuentra en el artículo 16.4.1.c) de la LIS, establece como método de aplicación la siguiente **operativa**:

- Se parte del precio de venta de un bien o servicio.
- Se sustrae 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.
- Se efectuará, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

En este método **es necesario conocer** los siguientes elementos:

- El margen habitual que aplica la empresa normalmente.
- El margen de otra empresa en una operación equiparable.

Este sistema se aplica normalmente cuando se desea conocer el precio de una operación anterior, puesto que se parte de un negocio ya realizado del que se tiene que minorar el margen habitual o similar.

Este método se recomienda para **actividades de comercialización**.

El problema que se plantea para las actividades de comercialización, en general de venta o de comisión de venta, está en la gran **variabilidad de las circunstancias**, ya que:

- La empresa que ha realizado la operación de venta realmente solo ha realizado unos servicios secundarios o mínimos.
- La empresa cuando revende un bien tienen la posibilidad de contraer o no riesgos y responsabilidades sobre la operación, hechos que incidirían plenamente sobre su margen, y que pueden evolucionar desde la garantía de los bienes, la publicidad o el *marketing*, distribución y la financiación de *stocks*. A tenor de este punto puede suceder que la empresa que revende:
 - Si no realiza una actividad principal, el margen será pequeño.
 - Si tiene mayor peso en la comercialización e interviene con ciertos riesgos en el negocio, el margen de reventa será superior.



Caso práctico 2.9

La empresa GOMERIZ, S. A. es propietaria de 1.200 acciones de la entidad FRANCESA, de un total de 1.200 acciones. El 24-02-2008 FRANCESA vende una maquinaria a GOMERIZSA por un precio de 285.500 €, teniendo un valor neto contable de 165.000 €.

La entidad GOMERIZSA decide revender dicho activo al mes siguiente a un cliente de Santander, con el que no tiene ningún tipo de vinculación, por un importe de 348.900 €. Conociendo que normalmente GOMERIZSA el margen de beneficio bruto sobre compras lo calcula en el 15%, ¿qué método se empleará para la valoración de la operación?

SOLUCIÓN

La operación al ser vinculada (GOMERIZSA posee el 100% de FRANCESA) debe valorarse a valor razonable o normal de mercado, y en este caso se optará por el precio de reventa.

Por lo tanto, partiendo del precio de reventa (348.900 €) menos el margen del 15%, se obtiene un valor de 303.391,30 €.

Métodos supletorios

La norma fiscal para la determinación del valor normal de mercado establece dos métodos subsidiarios que se aplicarán “cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores”. En realidad se trata de dos sistemas para calcular determinadas situaciones especiales y concretas, no para la generalidad de los negocios en operaciones vinculadas, como son las operaciones realizadas en común por varias empresas que están relacionadas, y el cálculo de un margen medio por operaciones con partes vinculadas.

A la aplicación de estos dos métodos se recurrirá cuando se produzca alguna de las siguientes **condiciones**:

- **Complejidad** de la situación concreta, en especial se aplica para las operaciones en conjunto.
- **Falta de información adecuada** para aplicar un método principal.

Método de la distribución del resultado

Este sistema consiste en 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.

Este método se reserva para las operaciones que realizan varias partes vinculadas conjuntamente y por la dificultad o la falta de conocimiento para poder distribuir el resultado por métodos propios o internos; puesto que en este caso se podría recurrir a alguno de los métodos primarios como el libre comparable o del coste incrementado.



Caso práctico 2.10

La empresa LORCA, S. A. tiene el contrato de la construcción de una carretera, habiendo subcontratado los diferentes tramos con tres empresas del grupo. Conociendo que las empresas dominadas han obtenido un beneficio de 150.000 €, el Consejo de Dirección de la sociedad, ante los resultados negativos de algunas empresas, decide compensar o aplicar un resultado distribuido, que en su conjunto suponga una estrategia adecuada.

La falta de estructura administrativa de los subcontratistas le impide distribuir el resultado con otro método. Por tanto, ¿cómo se podrá valorar la operación?

SOLUCIÓN

La norma contenida en el artículo 16.4 de la LIS siempre debe interpretarse con la finalidad de obtener el precio de mercado.

Si las empresas que realizan los servicios no pueden recurrir a un método principal, se deberá recurrir al método supletorio, que al tratarse de una operación realizada conjuntamente, se podría obtener por los medios humanos y materiales utilizados por cada empresa o por el volumen de obra asumida respectivamente.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

La distribución del resultado, por motivos de beneficio fiscal o con la intención de obtener una redistribución de los resultados entre las empresas según los intereses particulares, nunca podrá ser considerada como un precio normal de mercado.

La conclusión es doble:

- ❑ *Primero, para poder aplicar correctamente este método de distribución del resultado se debe partir de una contabilidad analítica o de costes, que ofrezca la información suficiente de la determinación de los costes incurridos por cada empresa.*
- ❑ *Segundo lugar, la distribución del resultado no se puede hacer por motivos fiscales particulares como la compensación de bases, es decir utilizar este método para obtener una ventaja fiscal.*

Se tomará el resultado distribuido como valor normal de mercado, siempre que esté basado en una estimación correcta.

Método del margen neto del conjunto de operaciones

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, que el contribuyente o terceros habrían obtenido en 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.



Caso práctico 2.11

Álvaro Simancas ha superado el límite para la determinación de los rendimientos de actividades económicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por medio de la estimación objetiva por módulos. En el presente ejercicio ha prestado exclusivamente servicios a SIMANCAS, S. A., empresa de la que es único socio, tal y como viene realizando en los últimos cinco años.

A la hora de calcular si los precios que ha establecido con la empresa son normales en el mercado reconoce que no tiene capacidad para valorarlos, pero sí puede conocer los beneficios que normalmente se pueden obtener en el sector de la fontanería en su zona.

¿Se puede justificar la utilización del método del margen neto del conjunto de operaciones?

SOLUCIÓN

De los métodos que se proponen en el artículo 16 de la LIS, aunque se establezcan tres sistemas principales, la propia norma reconoce que se pueden plantear situaciones donde la persona no pueda utilizarlos por las dificultades propias de la actividad conjunta o del propio sujeto pasivo para conocer márgenes.

En el presente caso no se puede obtener unos precios medios en las operaciones realizadas por la persona física (socio único) con su sociedad, puesto que no dispone de medios suficientes para su cálculo.

En el apartado 4.2.b de este artículo 16 de la LIS se plantea la posibilidad de que el socio pueda obtener un resultado objetivo por las prestaciones de servicio realizadas con la sociedad vinculada en base a la comparación con los márgenes de operaciones similares de sociedades independientes.

3.2. Análisis de comparabilidad

Una vez que se ha planteado la valoración contable y se ha iniciado el estudio de los métodos admitidos en la fiscalidad, surgen muchas dudas e incógnitas para hallar el valor normal de mercado. En la norma tributaria se utiliza asiduamente los términos de “comparable” o “equiparable” a la hora de valorar las operaciones vinculadas o para asignarles una referencia. A continuación

se detallarán algunos aspectos relacionados con el análisis de comparabilidad que, aunque se trata de unos de los elementos de las obligaciones documentales exigidas por el Impuesto sobre Sociedades en determinadas ocasiones, contiene suficiente información para hallar el valor normal y además puede ser interpretado como una guía. En el artículo 16 del RIS se afirma que:

[...] a los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia [...], se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Por lo tanto, el análisis de comparabilidad se convierte en el instrumento fundamental para desarrollar la metodología.

La valoración fiscal se ve simplificada con la presentación de un documento denominado **análisis de comparabilidad** y por el concepto de **operación equiparable**. Independientemente de la polémica surgida por las obligaciones documentales, este análisis de comparabilidad es una gran ayuda para conocer la valoración fiscal. La base de la comparabilidad reside en el concepto que se ha comentado, el término de operación equiparable. En conclusión, la importancia radica en conseguir una operación “equiparable”, por lo que es fundamental conocer la definición y circunstancias de equiparabilidad.

En este punto se incluye un elemento discordante. Cuando la Administración tributaria realiza valoraciones, en aplicación del artículo 57 de la LGT, puede recurrir a bases de datos públicas, que recogen información extraída de los registros mercantiles, para obtener comparables por códigos de actividad, mercados, periodos, ratios, etc.

La norma fiscal dentro de **Ley General Tributaria** y en referencia a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal, incluye en su **artículo 57 las normas aplicables a las valoraciones**:

- La regla general es que las **normas de cada tributo** regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo 57.

- El **listado de los medios** que tiene la Administración tributaria para la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria son los siguientes:
 - Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
 - Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.
 - Precios medios en el mercado.
 - Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
 - Dictamen de peritos de la Administración.
 - Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
 - Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
 - Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
 - Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

- Existen dos **procedimientos especiales** contenidos en la Ley General Tributaria, la **comprobación de los valores** en el artículo 134 y de la **tasación pericial contradictoria**, artículo 135, que se encuentran a disposición de la Administración tributaria.

Esta puntualización servirá para entender la importancia de comprender y asimilar el concepto de “comparabilidad” para documentar y probar correctamente las operaciones vinculadas.



Definición

Operación equiparable

Se produce cuando entre dos o más operaciones no existen diferencias significativas en las circunstancias de la equiparación que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

Resumiendo, se pueden comparar dos operaciones cuando:

- Se trate de precios similares.
- Se puedan corregir las diferencias que haya en su caso.

Los **requisitos** que determinan que las operaciones son equiparables, son:

- **La importancia y su conocimiento**, es decir, que la empresa deberá considerar que son relevantes y se haya podido disponer de ellas razonablemente. En este momento se puede afirmar que, no se podrá exigir a la empresa que aplique comparaciones sobre operaciones o estimaciones que no sean importantes, o no tengan entidad para el caso concreto, o que fuera imposible recurrir a ellas con los datos de que dispusiera la empresa.
- **Las circunstancias de equiparabilidad**, es decir, para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta:
 - Las características específicas de **los bienes o servicios objeto** de las operaciones vinculadas.
 - Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones, identificando los **riesgos asumidos** y ponderando, en su caso, **los activos utilizados**.
 - Los **términos contractuales** de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

- Las **características de los mercados** en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- **Cualquier otra circunstancia** que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

La comparabilidad además tiene **tres normas de aplicación**:

- Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.
- En todo caso, deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.
- Se permite el análisis conjunto de comparabilidad, cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada.

En resumen, el análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, el método de valoración más adecuado.



Caso práctico 2.12

La entidad **AUTOESCUELA, RUIZ S. L.**, ocupa una nave de 200 m², propiedad de Miguel Ruiz, padre del socio mayoritario de la sociedad.

Hasta el ejercicio 2007 el precio del alquiler se estableció en 1.500 € mensuales. En el ejercicio 2008 han modificado el contrato incrementando la renta a 3.000 €.

La subida del IPC ha sido del 3%.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

En el Polígono industrial existen naves industriales con características similares pero tienen unas dimensiones mayores, siendo el precio de 25 €/m².

Una agencia inmobiliaria les ha ofrecido poder alquilar el inmueble por 6.000 €.

La Administración tributaria puede aplicar unas tablas del precio medio de los alquileres de naves industriales en empresas de menos de 6.000.000 € en Andalucía, por 35 €/m².

¿Qué valor de mercado será el más adecuado?

SOLUCIÓN

De las diferentes posibilidades que se ofrecen para comparar la operación vinculada entre sociedad y pariente próximo del socio mayoritario, se puede entender que la más adecuada en cuanto a operación equiparable es el precio medio del mismo Polígono Industrial, realizando las correcciones oportunas que sean necesarias.

La opción del método elegido debe ser en cada caso la más idónea. Como se trata de escoger un valor fiable de mercado, siempre se deberá encontrar aquel que contenga mayores factores de comparabilidad. Los valores basados en precios pactados u ofertas de compra y aquellos que tienen una base estadística, no son tan fiables.



Caso práctico 2.13

La entidad PATERNA DEL RIO, S. A. ha suscrito una operación de dación de pago con su socio ENIX SA con la entrega de un local comercial por un valor de 450.000 €, por la misma cuantía de la deuda pendiente. La operación se ha calculado valorando el inmueble por el mismo método que podría realizar la Administración tributaria para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, es decir, aplicando un determinado porcentaje al valor catastral.

Sin embargo, en una comprobación de oficio del Impuesto sobre Sociedades se obtiene una tasación independiente que valora el local en 600.000 €.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

¿Cómo se debe entender las valoraciones realizadas tanto por las partes vinculadas, como por la Administración?

SOLUCIÓN

La valoración de esta operación se rige por las normas propias del Impuesto sobre Sociedades, que se remiten por el artículo 16 de la LIS al valor normal de mercado, estableciendo sus métodos en su apartado cuarto. El método del precio libre comparable se trata de un método principal reconocido por esta norma, siendo el elegido por la Administración para la regularización del Impuesto sobre Sociedades.

La empresa ha recurrido a un método que se puede encontrar en el artículo 57 de la LGT, habiendo sido admitido en los tribunales para la determinación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales donde se menciona que la base imponible se cuantifica en el “valor real de la transmisión”

En conclusión, y tal y como ha afirmado el Tribunal Supremo, no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate, cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración.

3.3. Reglas especiales

En la legislación tributaria, dentro de los artículos dedicados a la valoración de las operaciones vinculadas y una vez que se han visto las normas generales sobre la misma, se encuentran determinadas reglas que son aplicables a casos concretos. En particular a continuación se van a estudiar casos donde la legislación crea una serie de especialidad que habrá que tener en cuenta.

Prestación de servicios por un socio profesional

En este caso, en el artículo 16.6 del RIS se establece una presunción de que el valor convenido es el valor normal de mercado para las prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada. Los **requisitos** que se exigen en este caso son:

- Que la entidad sea **Empresa de Reducida Dimensión (ERD)** y más del **75% de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales**, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- Que la **cuantía de las retribuciones** correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad **no sea inferior al 85% del resultado previo** a que se refiere el apartado anterior.
- Que la cuantía de las **retribuciones** correspondientes a cada uno de los **socios-profesionales** cumplan los siguientes **requisitos**:
 - Se determine en función de la **contribución** efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - **No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad** que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes.

Esta regla obliga a realizar unos breves comentarios:

- La exigencia respecto del volumen mencionado se refiere a la totalidad de sus rendimientos por todas las actividades como ha mencionado la Dirección General de los Tributos.
- Contienen los requisitos, arriba expresados, demasiadas menciones a criterios subjetivos que son difícilmente probados, como por ejemplo, qué se entiende por una retribución que se determine en función de la contribución efectuada por los socios profesionales a la buena marcha de la sociedad. Se puede elucubrar que se trate de unos importes que no minoren la rentabilidad de la sociedad o que se ajusten a las circunstancias actuales de cada sociedad. Finalmente, se llega a la conclusión que son contenidos internos pero que se han elevado a requisito para la aplicación de esta especialidad.

- La exigencia de un límite cuantitativo superior a otras retribuciones de asalariados o a referencias establecidas, supone un traslado de la carga impositiva al socio y una obligación de honorarios mínimos que no se justifica en motivos ni económicos ni de contenido profesional.
- Esta regla no es de obligatoria aplicación ni tampoco presupone ningún perjuicio que no se acoja para que las valoraciones en estas operaciones no sean ajustadas a un valor normal de mercado.

Esta regla especial no es totalmente novedosa, puesto que ya existía anteriormente una parecida, por lo que resulta necesario comparar en el cuadro que se muestra a continuación la evolución que ha tenido desde la modificación de la Ley 36/2006 de la anterior normativa a la nueva:

	ANTERIOR art. 16.7 LIS	NUEVO art.16.6 RIS
SITUACIÓN	Presunción “en todo caso”.	Posibilidad dentro del análisis de comparabilidad.
CASO APLICABLE	Contraprestaciones efectivamente satisfechas por operaciones de: <ol style="list-style-type: none"> 1. Actividades profesionales o 2. Prestación de trabajo personal 	Prestación de servicios por un socio profesional, persona física.
	ANTERIOR art. 16.7 LIS	NUEVO art.16.6 RIS
EMPRESA RECEPTORA	Más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sea ERD. 2. Más del 75% de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales. 3. Cuento con medios materiales y humanos adecuados. 4. El resultado POSITIVO del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones de todos los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

	ANTERIOR art. 16.7 LIS	NUEVO art.16.6 RIS
LIMITES CUANTÍA RETRIBUCIÓN		<ol style="list-style-type: none"> 1. De la totalidad de los socios-profesionales no sea inferior al 85% del resultado previo anterior. 2. De cada socio-profesional, requisitos: <ul style="list-style-type: none"> - Determinado según su contribución a la buena marcha de la sociedad, criterios por escrito. - No sea inferior a dos veces el salario medio, otros asalariados con funciones análogas, o en su ausencia no inferior a dos veces 22.100 €.



Caso práctico 2.14

La entidad ARQUITECTA, S. A. tiene por objeto el desarrollo de trabajos urbanísticos y de arquitectura, siendo sus socios Pedro Martín y Ana Mondragón al 50% cada uno. Además, la empresa tiene un arquitecto a sueldo, Marta Alba, sin participación en la sociedad y que realiza los mismos trabajos que sus compañeros.

ARQUITECTA, S. A., según su cuenta de explotación del ejercicio 2008, tiene:

- ▮ Ingresos: 725.000 €.
- ▮ Gastos: 400.000 € (antes de incluir las prestaciones de los socios).
- ▮ Pedro Martín ha emitido facturas por la prestación de servicios de arquitectura, que se elevan a 225.000 €.
- ▮ Las facturas emitidas de Ana Mondragón suman la cantidad de 110.000 €.
- ▮ El sueldo de Marta Alba (arquitecta no socia) es de 70.000 €.

¿Cómo se valoran los servicios prestados teniendo en cuenta los socios profesionales con los que cuenta la sociedad?

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

El primer límite es que la cuantía de las retribuciones de los socios-profesionales no sea inferior al 85% del resultado previo, por lo tanto:

- *Las retribuciones de los socios-profesionales suman 335.000 €.*
- *El 85% del resultado previo (325.000 €) es de 276.250 €.*

Siendo así se cumple el primer límite, $335.000 > 276.250$.

El segundo límite es que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados.

- *Siendo el sueldo del profesional no socio 70.000 €, el límite será $70.000 \times 2 = 140.000$ €.*
- *Para Pedro Martín, que emite facturas por 225.000 €, se cumple el límite ($225.000 > 140.000$), y por tanto el valor será válido.*
- *Para Ana Mondragón que emite facturas por 110.000 €, el límite no se cumple ($110.000 < 140.000$), por ello el precio podrá ser revisado.*

Gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas

Estos gastos que son conocidos como intragrupo, según el artículo 16.5 de la LIS tienen las siguientes normas:

- Su deducción está condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una **ventaja o utilidad** a su destinatario y se valorarán según regla general, a valor normal de mercado.
- El reparto de gastos a favor de partes vinculadas sin poder individualizar se regirá por **criterios racionales**. Se presume que un método es racional si tiene en cuenta:
 - La naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste.
 - Los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

En este caso también se ha producido un cambio normativo de la Ley 36/2006, por lo que se procede a comparar ambas normativas para poner de relieve sus diferencias:

	ANTERIOR artículo 16.5 LIS	NUEVO artículo 16.5 LIS
TIPO DE GASTOS	Servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas.	Servicios entre entidades vinculadas.
CONDICIONES	<p>Se exige CONTRATO O PACTO que será:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Por escrito. - Con carácter previo. - Se fijarán los criterios de distribución de los gastos incurridos por quien los presta. <p>Requisitos del pacto o contrato que especificará:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La naturaleza de los servicios a prestar. - Los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad. 	<p>Desaparece en la nueva legislación el CONTRATO O PACTO.</p> <p>Que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.</p>
	ANTERIOR artículo 16.5 LIS	NUEVO artículo 16.5 LIS
VALORACIÓN	Según el pacto o contrato.	Según los métodos del artículo 16.4 del LIS.
SERVICIOS RECIBIDOS CONJUNTOS	No está regulado.	<p>Si fuera difícil su individualización.</p> <p>Se distribuirá según criterios de racionalidad (naturaleza, circunstancias y beneficios).</p>



Caso práctico 2.15

La empresa **CONSTRUCCIONES MENGUAL, S. A.** desarrolla actividades de construcción y promoción inmobiliaria, siendo su única accionista Graciela Mengual.

La Sra. Mengual ha constituido las sociedades **PROMOCIONES DEL SUR, S. L.** y **PROMOCIONES MONTILLA, S. L.**, para el desarrollo de promociones inmobiliarias.

Las actividades administrativas, de gestión y dirección se realizan desde **CONSTRUCCIONES MENGUAL, S. A.** Esta les remite a las sociedades unas facturas por importe de 15.000 € anuales, calculadas rigurosamente sobre un contrato firmado previamente, que suscribieron entre todas las partes y en el que se detalla los servicios a realizar, los elementos materiales y humanos empleados así como la duración del mismo.

En el año 2009, **PROMOCIONES DEL SUR, S. L.** está desarrollando una promoción en Sevilla y la construcción de 21 viviendas unifamiliares en Montoro.

PROMOCIONES MONTILLA, S. L. está esperando la solicitud de concesión de una subvención pública y la decisión de una entidad bancaria sobre un préstamo hipotecario para la adquisición de unos terrenos para, en el caso de que se concedieran ambas financiaciones, empezar la construcción a finales del 2010. En definitiva, no tiene actualmente actividad.

Realizar la valoración de las operaciones.

SOLUCIÓN

*Las prestaciones de servicio que realiza **CONSTRUCCIONES MENGUAL, S. A.** a las otras entidades se consideran como operaciones entre partes vinculadas, tanto contable como fiscalmente, al pertenecer a un grupo por la participación del socio.*

*Por lo tanto, la valoración de dichas prestaciones, además de su incidencia en **CONSTRUCCIONES MENGUAL, S. A.**, interesa para el estudio de las sociedades receptoras.*

En aplicación del artículo 16.5 de la LIS, se realizará un seguimiento de las condiciones de utilidad por quien obtiene el servicio y su valoración.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

La condición actual es que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. En el presente caso:

- *Para PROMOCIONES DEL SUR, S. L. sí existe una utilidad cierta y demostrable, mediante las construcciones realizadas en Sevilla y Montoro.*
- *Para PROMOCIONES MONTILLA, S. L. la utilidad o ventaja se debería demostrar o probar por parte de los sujetos pasivos, ya que están pendientes de la concesión de la subvención pública y del préstamo hipotecario para la compra futura de terrenos. En ellos recae la carga de la prueba.*

- **Gastos** derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas.

Según las Directrices de la OCDE, un acuerdo de reparto de costes es: “[...] un acuerdo marco que permite a las empresas mercantiles distribuir los costes y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos. [...]”, y añade que el tipo de costes más frecuente es el relativo a los activos intangibles, es decir, fundamentalmente, a actividades de investigación y desarrollo.

Los **requisitos para la deducibilidad** de estos gastos son los siguientes:

- **Acceso a los bienes:** este elemento supone que se trata de un acceso obligatorio y necesario de las personas o entidades participantes a la propiedad o derecho similar sobre los activos o derechos para que puedan deducírselos en sus respectivas declaraciones.
- **Aportación proporcional:** respecto de la aportación de cada persona o entidad participante se deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo, en atención a criterios de racionalidad.

El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

