



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LAS OBLIGACIONES FISCALES
ESPECÍFICAS DE DOCUMENTAR E
INFORMAR LAS OPERACIONES ENTRE
PARTES VINCULADAS Y SU RÉGIMEN
SANCIONADOR. ¿NECESIDAD
JUSTIFICADA O AGRAVIO FRENTE A
PARTES NO VINCULADAS?**

Autor: María Teresa Pardo Herrero

5º E-3 C

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril 2022

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
1. OBJETO DE ESTUDIO.....	4
2. JUSTIFICACIÓN.....	4
3. METODOLOGÍA.....	5
CAPÍTULO I. OPERACIONES VINCULADAS.....	6
CAPÍTULO II. DOCUMENTACIÓN.....	10
1. DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA DE GRUPO.....	12
2. DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.....	14
3. NO EXIGIBILIDAD DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA.....	18
4. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN.....	19
4.1 INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS: MODELO 231.....	19
4.2 MODELO 232.....	21
CAPÍTULO III. RÉGIMEN SANCIONADOR.....	24
1. TRES CONDUCTAS INFRACTORAS.....	28
2. NECESARIA EXISTENCIA DEL ELEMENTO DE LA CULPABILIDAD PARA IMPUTAR LA CONDUCTA INFRACTORA.....	31
3. INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE EXCLUSIÓN DE OBLIGACIÓN.....	33
4. SANCIONES.....	35
5. REDUCCIONES APLICABLES.....	37
6. COMPATIBILIDAD E INCOMPATIBILIDAD CON OTRAS SANCIONES DE LA LGT.....	39
CONCLUSIONES.....	42
BILBIOGRAFÍA.....	47
ANEXO I.....	51

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIE	Agrupación de Interés Económico
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCom	Código de Comercio
DT	Disposición Transitoria
FJ	Fundamento jurídico
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
PYMES	Pequeñas Y Medianas Empresas
RD	Real Decreto
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

INTRODUCCIÓN

1. OBJETO DE ESTUDIO

En este trabajo de Fin de Grado se lleva a cabo una exposición de las obligaciones específicas de documentar e informar las operaciones vinculadas, así como su régimen sancionador.

Primero, vamos a hacer una breve introducción acerca de qué son las operaciones vinculadas, para así poder comprender mejor sus obligaciones específicas de documentación. Dentro de la misma encontramos documentación referida al grupo, al obligado tributario y documentación de contenido simplificado. Además, analizaremos la no exigibilidad y exenciones de documentación. Y, por último, dentro de las obligaciones de información, expondremos el modelo 231 y 232.

Finalmente, trataremos el régimen sancionador que está previsto en relación con las operaciones vinculadas. Estudiaremos las conductas infractoras, expondremos las diferencias existentes entre la presentación de documentación incompleta y presentación de documentación con datos falsos y también, las sanciones asociadas a cada una de las conductas anti-jurídicas descritas anteriormente.

2. JUSTIFICACIÓN

El régimen de las operaciones vinculadas y, particularmente, sus obligaciones específicas de documentación, constituyen uno de los aspectos más enrevesados y conflictivos del Impuesto de Sociedades. Su importancia se ha ido incrementando en los últimos años, tanto para la Administración tributaria, como para los contribuyentes, por su considerable alcance económico.

La introducción del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tiene como objetivo que el obligado tributario valore según valor normal de mercado las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas, recayendo sobre él la carga de la prueba de que dicha valoración se corresponde, efectivamente, con el valor normal de mercado. Además, regula la documentación que el obligado tributario debe tener a disposición de la Administración para corroborar que esa valoración es la idónea, remitiéndose para ello al Reglamento del Impuesto de Sociedades, que se aprueba mediante Real Decreto 634/2015, de 10 de

julio. El incumplimiento de estas obligaciones conlleva la imposición de sanciones cuya suma puede llegar a ser desorbitada.

Por todo ello, vamos a analizar toda la documentación requerida y los tipos de sanciones existentes en los diferentes supuestos, para poder valorar así, hasta qué punto, toda esta regulación está realmente justificada, o si, por el contrario, supone una desventaja para las partes vinculadas frente a las no vinculadas.

3. METODOLOGÍA

En cuanto a la metodología seguida en la elaboración de este trabajo, se ha acudido a las propias leyes y reglamentos que regulan la materia, así como fuentes bibliográficas, tales como libros especializados u obras doctrinales. Además, con el objetivo de completar y justificar este trabajo, se he revisado y analizado jurisprudencia relevante en relación con la materia.

CAPÍTULO I. LAS OPERACIONES VINCULADAS

Las operaciones vinculadas se pueden definir como aquellas realizadas por personas físicas o jurídicas entre las cuales existe un determinado grado de vinculación.

La resolución del TEAC número 00/15/2001, de 26 de marzo de 2004, establece en su FJ tercero que: *“existe precio de transferencia cuando en la relación económica existente entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquél que sería acordado entre dos sociedades independientes. La finalidad primordial de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllos”*.

El legislador lo que pretende con el establecimiento de esta regulación es conseguir que las operaciones realizadas entre entidades o personas vinculadas se valoren al mismo precio al que se habrían valorado si se tratase de partes independientes, y así evitar que se consiga una minoración en la carga fiscal de los contribuyentes.

Debido al impacto que pueden tener este tipo de operaciones cuando las entidades vinculadas se encuentran establecidas en distintos Estados, la regulación de las mismas se ha convertido en un elemento esencial en el plano internacional. Es por ello por lo que se establece que la normativa reguladora de las operaciones vinculadas va a tener que interpretarse teniendo en cuenta las Directrices sobre Precios de Transferencia establecidas por la OCDE, así como las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de transferencia de la UE.¹

En cuanto a la regulación de esta materia hay que diferenciar la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 y la vigente desde el 1 de enero de 2015. Las operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2014 estaban a lo previsto en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 3 de marzo; y los artículos 16-29 del Real Decreto

¹ Espallargas Barrio, A. (2017). Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a su régimen sancionador (TFG), 7-8.

1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, parcialmente modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre. Las operaciones que se realicen a partir del 2015 se regularán por: art. 18 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Existe, además, una normativa aplicable a todas las operaciones vinculadas con independencia del momento en el que se hayan realizado: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal; regulación contable y mercantil establecida en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea; trabajos de la UE en el contexto del Foro Europeo sobre Precios de transferencia, inspirado en las directrices e informes de la OCDE en materia de precios de transferencia; sentencias del Tribunal de Justicia de la UE en materia de operaciones financieras de carácter vinculado; y Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.²

En el artículo 18.2 de la LIS se determina qué se va a considerar como personas o entidades vinculadas:

- Operaciones entre la sociedad y los miembros de su estructura organizativa: socios, consejeros, administradores y parientes. Aquí debemos puntualizar que, en los casos de vinculación entre socios y sociedad, la participación deberá ser igual o superior al 25%. En el supuesto de administradores, se incluye tanto lo de hecho como los de derecho. Por último, en el caso de consejeros o administradores se excluye lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones, lo que difiere respecto a la regulación anterior.
- Operaciones entre una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, ambas pertenecientes al mismo grupo.
- Operaciones entre dos entidades pertenecientes a un grupo del art. 42 del CCom.³

² Crespo Garrido, M. (2016). Novedades de la actual regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. In *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 29-56). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

³ El art. 42 del CCom establece: “Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:
a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

- Operaciones entre dos entidades, participada la segunda indirectamente la primera en, al menos, un 25% del capital social. Esto supone un cambio respecto a la regulación anterior, la cual establecía un porcentaje de 5% en los casos de vinculación para la relación entre socio y entidad, y 1% en el caso de sociedades cotizadas.
- Operaciones entre una sociedad y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Según establece el art. 18.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), así como el art. 1. Dos de la Ley 36/2006, estas operaciones deberán valorarse según su valor de mercado. Se considera precio de mercado aquel que se habría convenido entre partes independientes en el supuesto de libre competencia.

Para determinar el valor de mercado de estas operaciones, la LIS en su artículo 18.4 establece diferentes métodos: método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional. Además, este artículo establece que: *“La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas”*. En la regulación anterior se establecía una jerarquía de métodos, los tres primeros eran los principales y sólo podían utilizarse los dos últimos de manera subsidiaria. Esto desapareció con la regulación vigente, ya que actualmente se pueden utilizar todos indistintamente. El artículo 18.4 también dispone que en caso de no ser posible la utilización de los métodos mencionados, se podrán aceptar y utilizar otros que respeten el principio de libre competencia.

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

Muchas veces resulta complicado para las empresas justificar que el valor fijado en una operación corresponde efectivamente con el de mercado, por las numerosas situaciones ante las que se pueden encontrar. Por ejemplo, existen ocasiones en las que el precio de cotización en bolsa podría no resultar el idóneo para valorar una operación con acciones cotizadas.⁴ La Administración lleva a cabo una comprobación de este valor y puede establecer correcciones valorativas, las cuales podrán ser posteriormente recurridas por el obligado tributario. Todo esto supone un largo y costoso proceso por lo que, en algunas ocasiones, para evitar estos obstáculos, se recomienda recurrir a acuerdos previos de valoración con Hacienda. Dicha dificultad se encuentra reconocida en la STS 184/2007, de 10 de enero, FJ 4 donde se establece que esto se debe a 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*”.

Numerosos expertos coinciden en la opinión de que los denominados “precios de transferencia” no siempre equivalen a operaciones vinculadas nacionales. Se considera que la aplicación idéntica y abusiva de ambos supuestos supone tener que plantear en el ámbito interno, todo el cuestionable régimen de los precios de transferencia internacionales. En la Revista Quincena Fiscal Núm. 1/2014, se explica dicha problemática poniendo como ejemplo las correcciones de valor aplicables tanto a los precios de transferencia, como a las operaciones vinculadas. A pesar de que ambas puedan ser objeto de las referidas correcciones, no significa que exista una identificación plena entre las dos. Por ejemplo, en las transferencias de bienes internacionales no es difícil determinar el valor de mercado de la operación realizada, ya que coincide con el valor en aduanas de las mercancías del Derecho tributario aduanero. Sin embargo, en el orden interno, no resulta tan sencillo.⁵

Para evitar esto se utilizan los mencionados “acuerdos previos” con Hacienda, los cuales suponen una clara indefensión del sujeto pasivo, y una posición dominante de los

⁴ Crespo Garrido, M. (2016). Novedades de la actual regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. In *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 29-56). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

⁵ Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2014). Las operaciones vinculadas: Régimen sancionador. *Quincena fiscal*, (1), 179.

organismos de gestión tributaria.⁶ La dominación por parte de la Administración Tributaria se ve reflejada en el largo y profundo procedimiento existente (solicitud presentada por el interesado con propuestas valorativas; posible requerimiento de aclaraciones y una mayor cantidad de datos, informes, antecedentes... acerca de la propuesta; ausencia de recursos directos contra la resolución, actuación inspectora posterior, etc.).

CAPÍTULO II. DOCUMENTACIÓN

Según establece el art. 18.3 LIS, las entidades o personas vinculadas, con el propósito de poder justificar que las operaciones han sido efectivamente valoradas según su valor de mercado, deberán tener a disposición de la Administración tributaria una determinada documentación específica recogida en el Reglamento del Impuesto de Sociedades. Toda la documentación tendrá que elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. Estos conceptos de “proporcionalidad y suficiencia”, según establece Bonell Colmenero, en numerosas ocasiones, al igual que los conceptos de “complejidad” y “volumen de operaciones” de las regulaciones anteriores, resultan muy ambiguos y confusos, por lo que generan inseguridad jurídica.⁷ No se aclara el alcance que tienen estos principios o cómo deberían aplicarse por parte del contribuyente y posteriormente por la Administración.

Siguiendo los principios internacionales de la OCDE, la documentación exigida se ha determinado a partir de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico que existe para la Hacienda Pública. Por ello, para las empresas definidas como de reducida dimensión en el art. 101 de la Ley, así como para personas físicas, estas obligaciones se ven reducidas, salvo que se trate de operaciones de un “especial riesgo”, recogidas en el art. 18.3 LIS, en cuyo caso se requiere la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate.⁸

⁶ Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2014). Las operaciones vinculadas: Régimen sancionador. *Quincena fiscal*, (1), 179.

⁷ Bonell Colmenero, R. (2016). La determinación de la base imponible y su proyección en la documentación de las operaciones vinculadas. (1ª ed.). *Operaciones vinculadas: Los deberes de documentación* (p. 9). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

⁸ Bonell Colmenero, R. (2017). *Los deberes de documentación de las operaciones vinculadas* (Tesis Doctoral), 273. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/43073/1/T38865.pdf>

Con carácter general, como se establece en el art. 13 RIS, no se exige la aportación de la documentación a la vez que se realiza la declaración del Impuesto, sino que ésta habrá de entregarse a la Administración cuando se la requiera. No obstante, dicha información deberá estar disponible desde la finalización del plazo voluntario de declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, toda esta documentación debe ser suficiente, completa, exacta, verdadera y declarada.⁹ El carácter suficiente de la misma responde al objetivo de exigir esta documentación específica, que es poder demostrar el establecimiento de precios en el marco de la libre competencia, y, además, facilitar la labor administrativa.

El establecimiento de la última regulación sobre operaciones vinculadas en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, supone un incremento de la información requerida con respecto a la anterior normativa. Hoy en día se solicita un mayor volumen de documentación y en mayor profundidad. Este mayor grado de exigencia responde a la recomendación del Proyecto BEPS de la OCDE, cuyo objetivo es el incremento de la transparencia por parte de los obligados tributarios, así como el mayor intercambio de información entre Administraciones tributarias.

La incorporación de estos deberes de documentación, con su consiguiente régimen sancionador, provocó entonces la necesidad de, como instaura Bonell Colmenero, *“establecer unos protocolos de actuación en la trazabilidad de las operaciones vinculadas que disminuyan los costes empresariales derivados del cumplimiento de las obligaciones, estableciendo unos parámetros de certeza, seguridad jurídica, resultando necesarios en un contexto de incertidumbre en los mercados, donde cualquier coste empresarial, aun indirecto, supone una traba para el emprendimiento.”*¹⁰ Y este es el motivo por el que se establecieron unas obligaciones específicas de documentación para el caso de PYMES y empresas de reducida dimensión definidas en el art. 101 de la LIS.

Por último, resulta interesante mencionar que, a raíz de la influencia de la UE en los elementos objetivos de los deberes de documentación, se han establecido dos tipos de

⁹ Calvo Végez, J.(2016). Obligaciones de documentación en el ámbito de las operaciones vinculadas. In *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades* (pp. 299-354). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

¹⁰ Bonell Colmenero, R. (2017). *Los deberes de documentación de las operaciones vinculadas* (Tesis Doctoral), 275. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/43073/1/T38865.pdf>

documentación a presentar por las entidades y personas vinculadas. Por un lado, encontraríamos el denominado *Masterfile*, que deberá contener unos mínimos establecidos y es común para todos los Estados de la UE; esta documentación es la referente al grupo. Por otro lado, está el *Local File*, el cual establece una serie de obligaciones específicas de cada Estado y se refiere a la documentación requerida al obligado tributario.

1. DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA DEL GRUPO

Las personas o entidades vinculadas deberán aportar, cuando así lo requiera la Administración, una documentación específica relativa al grupo al que pertenece el contribuyente, incluyendo los establecimientos permanentes que formen parte del mismo.

Una de las novedades más llamativas que introdujo la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es que esta documentación no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.¹¹

En el art. 15 del RIS se detalla la documentación que se va a requerir al grupo empresarial al que pertenece el contribuyente. Será la siguiente:

- Documentación relativa a la estructura y organización del grupo: se exige una descripción general de esta estructura y organización, así como cambios relevantes en la misma y la identificación de las entidades que configuran el grupo.
- Documentación de las actividades del grupo: descripción de las actividades principales del grupo; sus mercados geográficos; fuentes principales de beneficios y la cadena de suministro de bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente a dicho periodo impositivo. Se deberá incluir una descripción general de las funciones, riesgos y principales

¹¹ Auditores, G. (2020, 17 noviembre). *Las obligaciones de las operaciones vinculadas*. Grupo de Auditores Públicos | Auditoría de Cuentas Y Financiera. <https://www.gapauditores.com/blog/obligaciones-de-operaciones-vinculadas/>

activos pertenecientes a las distintas entidades del grupo; así como una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia. Por último, dentro de este apartado se deberá recoger una descripción de los acuerdos de reparto de costes y prestación de servicios entre entidades del grupo, así como de las operaciones de reorganización y adquisición de activos relevantes durante el período impositivo correspondiente.

- Documentación relativa a los activos intangibles del grupo: requiere una descripción general de la estrategia global del grupo en relación con los activos intangibles, relación de los activos intangibles del grupo a efectos de precios de transferencia, importe de contraprestaciones correspondientes a operaciones vinculadas que se deriven de la utilización de estos activos, acuerdos en relación con estos activos entre las entidades del grupo y descripción de cualquier transferencia que resulte relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo correspondiente.
- Documentación relativa a la actividad financiera: descripción de la forma de financiación del grupo incluyendo acuerdos respecto de la misma y de la política de precios de transferencia relativa a acuerdos de financiación entre entidades del grupo. También se requiere la identificación de las entidades del grupo que realicen las funciones de financiación, así como su país de constitución y el de su sede de dirección efectiva.
- Situación financiera y fiscal del grupo: estados financieros anuales consolidados del grupo, cuando sean elaborados, así como la relación y descripción de los acuerdos de valoración vigentes con autoridades fiscales que afecten a la distribución de beneficios del grupo entre países.

Como podemos ver, la información que se requiere a una determinada sociedad del grupo tiene un volumen excesivamente amplio. Por ejemplo, si se trata de un grupo que este integrado por establecimientos permanentes en el exterior, en el caso de tener que determinar las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las partes en operaciones vinculadas, resulta una labor muy complicada. En este supuesto, tendría que llevarse a cabo un seguimiento de las relaciones entre uno de esos

establecimientos, no solo con las demás entidades que formen parte del grupo, sino también con los sujetos incluidos dentro del ámbito considerado de vinculación.¹²

Por ello, podemos afirmar que nos encontramos ante una obligación de documentación que resulta muy costosa, dado su excesiva minuciosidad, y que, además, lleva vinculado un riguroso régimen sancionador.

La doctrina coincide en que para garantizar la equidad tributaria es necesario mantener un sistema tributario justo, y que se aplique de acuerdo con el régimen político, jurídico y administrativo del Estado de Derecho.¹³ Por tanto, resulta razonable la necesidad de establecer unos requisitos de información para que la Administración pueda regular y opinar sobre este tipo de operaciones. No obstante, debe existir una colaboración al mismo nivel por la Administración y el contribuyente, para así evitar deberes de información tan excesivos.¹⁴

2. DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Se encuentra recogida en el art. 16 RIS. El contenido y alcance de esta documentación específica requerida al obligado tributario va a variar según la cifra de negocios del contribuyente: inferior a 10 millones de euros, mayor a 10 millones e inferior a 45 millones y, por último, igual o superior a 45 millones de euros. Por tanto, vamos a poder distinguir entre:

- a) Entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros. Estas entidades son consideradas “de reducida dimensión”, según establece el art. 101 LIS. El art. 16.4 RIS dispone que, en estos casos, y cuando no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades que residan en territorios considerados como paraísos fiscales, la documentación se podrá entender

¹² Calvo Vérguez, J.(2016). Obligaciones de documentación en el ámbito de las operaciones vinculadas. In *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades* (pp. 299-354). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

¹³ Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2014). Las operaciones vinculadas: Régimen sancionador. *Quincena fiscal*, (1), 179.

¹⁴ Bonell Colmenero, R. (2017). *Los deberes de documentación de las operaciones vinculadas* (Tesis Doctoral), 420. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/43073/1/T38865.pdf>

cumplimentada a través de un documento normalizado elaborado por las autoridades fiscales. A estas entidades se les excluye de aportar el análisis de comparabilidad recogido en el art. 17 RIS.

Conviene mencionar que las novedades que introdujo la Ley 27/2014 de 27 de noviembre favorecen más a este tipo de empresas que la antigua regulación del impuesto. Anteriormente, se requería como obligación mínima, también, la identificación del método de valoración, así como el valor o intervalo de valores derivados del mismo. Además, en casos de operaciones de transmisión de intangibles o inmuebles se añadía la obligación de documentar las razones de elección del método y forma de aplicación.

La imposición de tal magnitud de obligaciones a entidades mercantiles de reducida dimensión era totalmente desmesurada y sus respectivas medidas sancionadoras entorpecían y dificultaban el desarrollo de este tipo de empresas. No existía, por tanto, equilibrio alguno.

b) Entidades cuya cifra de negocios sea igual o superior a 45 millones de euros.

En estos casos las entidades deberán aportar toda la información recogida en el art. 16 LIS, la cual es la siguiente:

- Información del contribuyente: estructura de dirección y organigrama; descripción de las actividades del contribuyente; de su participación en operaciones relativas a activos intangibles y su estrategia de negocio; así como sus principales competidores.
- Información de las operaciones vinculadas: se debe incluir una descripción de todos los aspectos de las operaciones vinculadas; así como de sus partes intervinientes. También un análisis de comparabilidad detallado y una explicación justificada y minuciosa de la selección del método de valoración elegido.
- Información económica- financiera del contribuyente: estados financieros anuales del contribuyente; conciliación de datos utilizados para la aplicación de los métodos correspondientes; y datos financieros de los comparables utilizados y fuentes de las que procedan. Además, en el caso de que se utilicen otros métodos

de los establecidos en la ley, el art. 16.2 RIS establece que habrá de describirse de manera detallada la nueva técnica elegida, incluso justificar la razonabilidad y coherencia de la misma basándose en datos históricos, planes de negocio, etc.

En este artículo se especifica también que, en caso de que la documentación elaborada para un concreto período impositivo sea válida en otros posteriores, no resultará necesario elaborar una completa nueva documentación, sino que será suficiente la realización de las adaptaciones consideradas necesarias.

c) Entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros. En estos casos, las entidades tendrán que aportar una documentación de contenido simplificado, la cual se encuentra recogida en el art. 16.4 RIS. Deberá incluirse lo siguiente:

- Descripción detallada de los aspectos y características de las operaciones vinculadas, así como de las partes que participen en las mismas.
- Identificación del método de valoración utilizado.
- Comparables obtenidos e intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

El art. 18.3 LIS y art. 16.5 RIS establecen una serie de supuestos en los que no aplica esta información de contenido simplificado. Estas operaciones son:

1. Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o fondos propios.
2. Operaciones de transmisión de negocios.
3. Operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a

negociación en mercados regulados situados en países o territorios considerados paraísos fiscales.

4. Operaciones sobre inmuebles.
5. Operaciones sobre activos intangibles.

La gran cantidad de documentación requerida, tanto a nivel de grupo, como a nivel del propio contribuyente, pudiera suponer un obstáculo para la competitividad de estas empresas con otras empresas españolas y también con empresas extranjeras no vinculadas. En mi opinión, sería necesario establecer un equilibrio entre ambos aspectos, es decir, controlar las operaciones de estas entidades, pero sin llegar a perjudicarlas. Tal excesiva carga de documentación supone una minoración en los beneficios de las empresas, a causa de los elevados costes económicos y humanos que supone recabar y gestionar dicha información y el régimen sancionador asociado. Además, esta desmesurada cantidad de documentación requerida también dificulta procesos mercantiles habituales, así como una reestructuración o integración de sociedades.¹⁵

Asimismo, también observamos como existe duplicidad de información en la documentación requerida al grupo y la requerida al obligado tributario, por lo que no se consigue el principio de minoración de costes que se recogía en la exposición de motivos de la Ley 36/2006.¹⁶

La doctrina coincide en la importancia de la proporcionalidad como principio jurídico a tener en cuenta en la exigencia de dicha documentación. Este principio se define por el Tribunal Constitucional Español en numerosas sentencias como: “*relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido*”, y los requisitos específicos de documentación exigidos en esta materia no parecen cumplirlo, al

¹⁵ Lagos Rodríguez, M. G. (2015). *EL PLAN BEPS DE LA OCDE/G20 Y EL TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS*. <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/27082/BEPS%20y%20operaciones%20vinculadas%20RJCM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

¹⁶ Tuero Fernández, A. (2010). *Análisis del régimen de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Agencia Estatal de Administración Tributaria. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_18.pdf

establecer la imposición de recabar y gestionar tal magnitud de información por parte de las entidades mercantiles.¹⁷

3. NO EXIGIBILIDAD DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA

Tanto en el art. 18.3 LIS, como en el art. 13.3 RIS, se recogen una serie de supuestos para los cuales no resulta exigible la aportación de la documentación específica, tanto a nivel de grupo, como a nivel de contribuyente. Estos casos son los siguientes:

- Operaciones realizadas entre entidades integradas en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el art. 65.2 LIS.
- Operaciones realizadas con sus miembros u otras entidades del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico. Este supuesto no aplica en caso de tratarse de uniones temporales de empresas o fórmulas análogas, acogidas al régimen del art. 22 LIS.
- Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de adquisición de valores.
- Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, según el valor de mercado.

El establecimiento de este umbral mínimo, por debajo del cual no resulta necesario elaborar la documentación específica, supone un gran alivio económico para las pequeñas y medianas empresas, a las cuales les suponía un esfuerzo mucho mayor el cumplimiento de estas obligaciones.

Además, en la antigua regulación de las operaciones vinculadas, la no exigibilidad de documentación específica, así como los casos de reducción de esta carga documental, venían recogidos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y la Ley no ofrecía ninguna pauta a razón de ello. Por tanto, la actual normativa supone un gran avance

¹⁷ Novoa, C. G. (2010). La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas. *Quincena fiscal*, (1), 99-110.

en este aspecto ya que dota de mayor seguridad jurídica a las relaciones existentes entre obligados tributarios y la Administración.¹⁸

4. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

4.1. Información país por país: modelo 231

Este modelo 231, de Declaración de información país por país, fue publicado en el BOE del 30 de diciembre de 2016, donde se aprobó la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre.

En España estarán obligadas a presentar este modelo aquellas entidades cuya cifra de negocios consolidada del conjunto de entidades que formen parte del grupo, en los doce meses anteriores, supere los 750 millones de euros al inicio del período impositivo.¹⁹

De entre las que cumplen este criterio, están obligadas²⁰:

- Las matrices dominantes españolas de grupos multinacionales.
- Las filiales españolas de grupos cuya dominante: (i) no esté obligada a presentar la información contenida en este modelo en su país de residencia; o (ii) las autoridades fiscales del país donde reside no hayan suscrito el acuerdo de intercambio automático de información en esta materia. Esto, siempre y cuando el grupo no hubiera designado una entidad “subrogada”, encargada de cumplir con esta obligación en un país que no sea España.

¹⁸ Calvo Vérguez, J.(2016). Obligaciones de documentación en el ámbito de las operaciones vinculadas. In *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades* (pp. 299-354). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

¹⁹ Agencia Tributaria. (2021b, diciembre 13). *Agencia Tributaria: Cuestiones básicas - Cuestiones básicas sobre la presentación de la declaración informativa*. Sede electrónica Agencia Tributaria. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-231-declaracion-informacion-pais-pais/cuestiones-basicas.html>

²⁰ Garrigues. (2016, 30 diciembre). *Declaración de información país por país (Modelo 231)*. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/declaracion-de-informacion-pais-por-pais-modelo-231

- Filiales españolas que hayan sido designadas como encargadas para la preparación y presentación de esta información (entidad “subrogada”).

La información que comprende está recogida en el art. 14 del RIS y abarca:

- Los ingresos brutos del grupo, haciendo una distinción entre los obtenidos con entidades vinculadas y con terceros.
- Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza análoga.
- Impuestos sobre Sociedades o análogos satisfechos y devengados, incluyendo retenciones.
- Importe de la cifra de capital y reservas.
- Número medio de trabajadores.
- Activos materiales e inversiones inmobiliarias (inmovilizado material).
- Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
- Otra información considerada relevante y una explicación de los datos incluidos en la información en caso de haberlos.

La presentación de este modelo se realiza por vía telemática a contar desde el día siguiente a la finalización del periodo impositivo correspondiente a la información que se tiene que aportar y hasta los doce meses siguientes.

Es un instrumento que únicamente se utiliza para evaluar los riesgos existentes en la política de precios de transferencia de un grupo, por lo que la información que contiene este modelo no es utilizada por la Administración como sustituto de un análisis detallado de precios de transferencia respecto a cada operación. La información contenida en el mismo no supone, por sí sola, una prueba definitiva sobre si se está aplicando el correcto valor de mercado a las operaciones vinculadas.²¹

²¹ A. (2021, 7 octubre). *Modelo 231: Declaración de información país por país en España*. Arintass - es. <https://www.arintass.es/modelo-231-declaracion-de-informacion-pais-por-pais-en-espana/>

La doctrina establece que la exigencia que se deriva del objetivo de transparencia de la OCDE se enfrenta, en determinados casos, a los principios que rigen el ordenamiento jurídico tributario, como son la proporcionalidad y la seguridad jurídica. Como apunta Martín López (2016), la obligación de información país por país y su intercambio automático entre Estados, además de evidenciar un aumento de las cargas formales de las multinacionales, aumenta el riesgo de exposición de las mismas a las actuaciones de inspección de la Administración tributaria. A pesar de que su función sea, en principio, la evaluación de riesgos, este modelo cuenta con el peligro de que las Administraciones tributarias de los distintos países se vean atraídas por la creación de valor en su territorio y tengan la tentación de gravarlas, para lo cual contrarían con datos precisos a través de la información exigida a la empresa.²²

4.2. Modelo 232

El modelo 232 es una exposición informativa de las operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. Este modelo fue aprobado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública mediante Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto.

Tienen obligación de presentarlo los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que actúen mediante establecimiento permanente y las entidades en régimen de atribución de rentas.²³

Debe presentarse dentro del mes siguiente a los 10 meses posteriores a la finalización del período impositivo al que se refiera. Se realiza obligatoriamente

²² Martín López, J. (2016). Las nuevas obligaciones documentales en materia de precios de transferencia y la información país por país: ¿hacia una mayor (in) seguridad jurídica? *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, (2), 153-166.

²³ *Modelo 232 Declaración informativa de operaciones vinculadas*. (2022, 3 enero). Wolters Kluwer. <https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/para-que-sirve-el-modelo-232-y-quien-esta-obligado-a-presentarlo>

por vía electrónica, si bien el art. 92 LGT establece la posibilidad de nombrar a un representante voluntario.

Se encuentra dividido en tres bloques. El primer bloque hace referencia a operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS). El segundo se refiere a operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS). Y, por último, un tercer bloque referido a las operaciones con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

En cuanto a las operaciones que se tienen que informar en el primer bloque se encuentran las siguientes:

- Operaciones realizadas en el periodo impositivo cuyo volumen con una misma persona o entidad vinculada supere los 250.000 euros anuales (a valor de mercado).
- Operaciones realizadas en el periodo impositivo cuando el conjunto de operaciones del mismo tipo y el método de valoración sea superior al 50% de la cifra de negocio de la entidad.
- Operaciones específicas donde se supere el límite de 100.000 euros. Estas son²⁴:
 - Operaciones con personas que tributen en estimación objetiva donde la participación individual o conjunta con familiares sea superior al 25% del capital.
 - Transmisión de negocios, valores o participaciones en los fondos propios de entidades no cotizadas o situadas en paraísos fiscales.
 - Operaciones sobre activos intangibles.

Existen además una serie de operaciones que se encuentran exentas, que son: grupo fiscal (independientemente del volumen de operaciones); agrupaciones de interés económico (AIES), uniones temporales de empresas (independientemente

²⁴ Agencia Tributaria. (2020). *Modelo 232. Instrucciones de cumplimentación*. https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI43/Instrucciones_Modelo_232.pdf

del volumen), excepto las UTEs o formas análogas que se acojan al art. 22 LIS; y las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independientemente del volumen de operaciones).

La creación de este modelo fue objeto de múltiples críticas. Un ejemplo de estas controversias es el recurso contencioso-administrativo que interpuso la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) contra la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto.

Este recurso se encuentra resuelto en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 25 de mayo de 2020, donde se recogen los fundamentos jurídicos del mismo. La Asociación alegaba que la Orden no era conforme a Derecho, ya que vulneraba los principios de jerarquía normativa, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad.

La vulneración del principio de jerarquía normativa, lo justificaba el hecho de no existir habilitación legal para crear una declaración independiente al modelo del IS, es decir, por ir en contra de lo establecido en el art. 124 LIS, que habla de “una declaración” que se corresponde con la del modelo 200.

Asimismo, se consideraba vulnerado el principio de proporcionalidad, por la gran carga económica que supone a los contribuyentes.

La desconsideración del principio de capacidad económica, se observa en el hecho de imponer la misma obligación por igual a todos los contribuyentes.

Por último, consideraban incumplido el principio de irretroactividad, basándose en el art. 10 de la LGT, el cual establece que: *“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.”*

No obstante, a pesar de estas alegaciones, el recurso fue desestimado.

En mi opinión, la Asociación estaba en lo cierto, ya que añadir este nuevo modelo a la documentación específica ya requerida resulta excesivo para los contribuyentes. Asimismo, supone una vulneración del art. 3 LGT, el cual establece, en su primer apartado, que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de los obligados tributarios y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga

tributaria y no confiscatoriedad. La transgresión de estos principios fue argumentada por la AEDAF en su recurso. Además, este artículo insta que: “*A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente*”, lo que vemos que tampoco cumple la creación de este modelo.

CAPÍTULO III. RÉGIMEN SANCIONADOR

El art. 178 LGT establece que: “*La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.*

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.”

(I) El principio de tipicidad se refiere al requisito de que la conducta infractora venga recogida y definida en una norma con rango de Ley. Esto impone el reconocimiento de la Ley como la única fuente para establecer infracciones y sanciones, lo cual implica, a su vez, el principio de reserva de Ley. El Tribunal Constitucional establece en numerosas sentencias que este principio no impide la colaboración reglamentaria en determinadas materias. No obstante, la doctrina entiende que el papel del reglamento debe limitarse únicamente a “complementar” la regulación legal, en ningún caso a establecer una regulación independiente.²⁵ La tipicidad supone, por tanto, una garantía de seguridad jurídica para los contribuyentes tributarios.

(II) El principio de responsabilidad significa que solo podrán ser sancionados aquellos contribuyentes que cometan hechos constitutivos de infracción tributaria y resulten responsables de los mismos.

(III) El principio de proporcionalidad busca que, a la hora de establecerse sanciones tributarias, éstas guarden una justa relación con las infracciones cometidas. Tarancón

²⁵ Tarancón Rodríguez. (2017). *Una aproximación práctica al régimen de infracciones y sanciones tributarias en España* (Tesis Doctoral), 20.

<https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/456085/Tmtr.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Rodríguez (2017) considera que este principio exige que la selección de los comportamientos que se tipifican como infracciones, así como las sanciones impuestas, constituyan ataques graves al bien jurídico que se desea proteger.

(IV) Por último, el principio de no concurrencia o *non bis in idem*, se refiere a la imposibilidad de sancionar a un sujeto dos veces por la misma infracción. De esta definición general, Tarancón Rodríguez (2017) distingue dos vertientes: la material, que establece la prohibición de establecer más de una sanción sobre los mismos hechos; y la procedimental, que supone la imposibilidad de seguir dos procedimientos sobre los mismos hechos. Esto último significa que, si la Administración considerase que una infracción tributaria pudiese ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, deberá abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo y dejar paso a la jurisdicción competente.²⁶

El derogado artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, surgió con el objetivo de adecuar la normativa española a las Directrices de la OCDE en precios de transferencia, así como a las recomendaciones del Foro de la Unión Europea sobre precios de transferencia. El objetivo era el mencionado anteriormente, es decir, lograr que las operaciones entre entidades o partes vinculadas fuesen valoradas a valor de mercado, recayendo sobre la Administración la carga de la prueba. Esto difería de lo que estaba previsto, en un principio, en la redacción del artículo, ya que se pretendía que la valoración a precio de mercado se diese sólo en los casos en los que el valor acordado tuviese como resultado una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido en la aplicación del valor normal de mercado.²⁷ Además, este artículo contenía un régimen de infracciones y sanciones, en su apartado décimo, el cual era más gravoso que el actual.

²⁶ Iglesias Capellas. (2012). *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación* (Tesis Doctoral), 9-11. <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/121600/jic1de1.pdf?sequence=1>

²⁷ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

Existen numerosas opiniones negativas por parte de la doctrina en cuanto al establecimiento de una norma con una raíz casi exclusivamente internacional tanto en su concepción, como en su interpretación y aplicación. Esto se considera innecesario y poco adaptable a la actual economía española, la cual está formada, en su gran mayoría, por pequeñas y medianas empresas, así como por autónomos.²⁸

La nueva redacción del art. 16 TRLIS, de acuerdo a la Ley 36/2006, supuso un gran cambio, ya que la carga de la prueba en la valoración de las operaciones vinculadas que recaía en la Administración pasó a recaer en el obligado tributario. Además, se introdujeron numerosas obligaciones de documentación específicas, las cuales se desarrollaban a través del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El incumplimiento de las mismas lleva aparejado la imposición de unas sanciones que pueden llegar a alcanzar unas cifras totalmente desorbitadas para los contribuyentes.

Tras esta nueva regulación se produjeron numerosas críticas, considerándose ilegal, e incluso inconstitucional, el hecho de que una norma con rango reglamentario regulara aspectos tan esenciales de la Ley, apoyándose para ello en el principio de legalidad en materia sancionadora establecido en el art. 25.1 CE.²⁹

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional en su sentencia 145/2013, de 11 de julio, confirmó la constitucionalidad de este régimen.

Consideró que a pesar de que pudiese existir cierta incertidumbre en la norma, los preceptos cuestionados respetaban el principio de legalidad sancionadora, el cual se articula a través de una doble garantía formal y material, y el de proporcionalidad. Para justificarlo estableció: *“Aunque pueda existir cierta incertidumbre en la norma, ésta proviene de la indefinición relativa de las infracciones y no de las sanciones, cuya regulación está fijada agotadoramente. En cuanto a la infracción regulada, la Ley es conforme con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora: contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota la finalidad, el contenido, los sujetos responsables y los elementos objetivos de las conductas antijurídicas; y la*

²⁸ Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2012). El régimen sancionador de las operaciones vinculadas y el control de legalidad: Al hilo de los razonamientos jurídicos del Auto del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2011. *Quincena fiscal*, (3), 51-80.

²⁹ Art. 25.1 CE: *“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente”*.

colaboración reglamentaria “insuprimible” está sujeta a directrices legales suficientemente precisas”.

La garantía formal se refiere a la necesidad de que la ley determine los elementos esenciales de la conducta antijurídica y las sanciones correspondientes, mientras que al reglamento sólo le corresponde la tarea de precisar y completar los tipos infractores previamente establecidos en la ley. El TC establece que la indefinición proviene de las infracciones y no de las sanciones. No obstante, como es considerado por numerosa doctrina, existe una íntima y lógica conexión entre ambas. Esta relación supone que la imprecisión reglamentaria de una infracción, en un caso concreto con motivo de la aplicación individual de la misma, se extienda también a la posible sanción.³⁰ Además, manifiesta que la Ley cumple con esta garantía, incluso manteniendo un elevado nivel de indefinición al utilizar conceptos jurídicos indeterminados, ya que tipifica los elementos esenciales de las conductas antijurídicas. En mi opinión, el reglamento parece, en muchos casos, que más que complementar la regulación legal, está estableciendo una regulación independiente, ya que sin el mismo resulta prácticamente imposible identificar los supuestos en los que se pretende sancionar una conducta concreta. Ello supone una clara indefensión para el obligado tributario, el cual no tiene absoluta certeza de las conductas infractoras y sus consecuencias.

Asimismo, el TC fundamenta el cumplimiento de la garantía formal en los fines perseguidos por la Ley de lucha contra el fraude, y establece su remisión al marco general de las obligaciones de información generales previstas en los artículos 29 y 93 de la LGT. En este asunto, la doctrina opina que son estas las únicas obligaciones que deberían ser exigibles a las operaciones vinculadas, ya que la comprobación y consiguiente corrección de valores es posible realizarla al igual que cualquier otra, en base a documentación mercantil-contable de la propia operación y a la información que pueden recabar las actuaciones inspectoras, sin resultar necesaria la gran cantidad de documentación específica extra requerida.³¹

La Sentencia afirma que *“el control del mandato constitucional de taxatividad, garantía material, no puede examinarse en procesos de control abstracto, pues el nivel de regulación a satisfacer puede ubicarse válidamente en normas de rango infra legal que*

³⁰ Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2014). Las operaciones vinculadas: Régimen sancionador. *Quincena fiscal*, (1), 179.

³¹ *Id.*

corresponde analizar a la jurisdicción ordinaria.” De esta manera, el TC está depositando en el reglamento la necesidad de cumplir con la garantía material, es decir, de establecer de manera cierta las conductas infractoras y el grado de sanción correspondiente a cada una de ellas. Considera que la Ley no es suficiente desde la perspectiva de la garantía material sancionadora pero igualmente no vulnera el art. 25.1 CE, ya que permite el desarrollo reglamentario complementario, siempre y cuando este cierre taxativamente el régimen sancionador.³² Así, el TC está remitiendo la labor de control y análisis de si el reglamento cumple con este mandato de taxatividad al Tribunal Supremo, y el control de la proporcionalidad de las sanciones a los tribunales ordinarios. Esta remisión supone, desde mi punto de vista, cierta discrecionalidad por parte de los tribunales, lo que, una vez más, deriva en indefensión al obligado tributario.

El régimen sancionador actual, recogido en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se refiere a los incumplimientos de las obligaciones de documentación anteriormente expuestas, para las entidades o personas consideradas vinculadas, de mantener la documentación específica establecida reglamentariamente a disposición de la Administración. Las conductas infractoras contempladas en el art. 18.13 LIS se enfocan, como veremos, en el cumplimiento o incumplimiento documental, y en el traslado de la correcta valoración a precio de mercado de la operación a la autoliquidación del impuesto que tienen que realizar los sujetos.

1. TRES CONDUCTAS INFRACTORAS

El art. 18.13. 1º de la LIS establece que: *“Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.”* Y el art. 18.13. 2º lo siguiente: *“Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones*

³² Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2014). Las operaciones vinculadas: Régimen sancionador. *Quincena fiscal*, (1), 179.

sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes... ”.

A partir del contenido de este artículo, podemos ver que, para comprender si se ha producido alguna de estas conductas infractoras, es necesario previamente conocer si existe, o no, obligación de documentar las operaciones vinculadas. Para esto es necesario, primero, comprobar si la operación en cuestión se realiza entre entidades o personas incluidas dentro del perímetro de vinculación y, en segundo lugar, ver si no aplica alguno de los supuestos de no exigibilidad de documentación específica.

De este artículo, por tanto, se derivan las tres conductas infractoras siguientes ³³:

- 1) Incumplimiento documental sin ajuste valorativo (art. 18.13. 1º LIS): se comete esta infracción cuando aquellos contribuyentes obligados a mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación específica recogida en el art. 18.3 LIS, no la aporten o la aporten de manera incompleta o con datos falsos. Esto implica que el hecho de valorar a valor de mercado las operaciones realizadas entre entidades o personas vinculadas, no exima por sí mismo de la imposición de sanciones.
- 2) Incumplimiento documental con ajuste valorativo (art. 18.13. 2º. i LIS): esta infracción se producirá en caso de que el obligado tributario no aporte la documentación específica requerida, o lo haga de manera incompleta o con datos falsos y se produzcan correcciones valorativas por la Administración.
- 3) Declaración de un valor distinto del que deriva de la documentación con ajuste valorativo (art. 18.13.2º. ii LIS): esta infracción se produce cuando los obligados tributarios presentan la documentación requerida de manera correcta, pero no declaran el valor de mercado derivado de la misma en la correspondiente declaración de IS, IRPF o IRNR produciéndose ajustes valorativos por parte de la Administración.

En la actual redacción del artículo, con respecto al anterior, destaca la desaparición de la aportación de documentación inexacta como conducta infractora. Con la

³³ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

eliminación de este supuesto parece que se pretende acotar el ámbito de comisión de la infracción con respecto a la legislación anterior. No existía una definición o criterio delimitador de este supuesto, sino que su interpretación estaba sometida a la apreciación del aplicador de la norma conforme a su significado técnico o jurídico. Por ello, al desconocerse de manera exacta en qué consistía esta conducta, no era posible para el obligado tributario conocer cuándo se incurría en este supuesto sin que la Administración se pronunciase antes en el correspondiente procedimiento sancionador.³⁴ El amplio campo que se abría a la discrecionalidad jurídica suponía, una vez más, una gran indefensión respecto a los obligados tributarios.

En mi opinión, los conceptos que continúan definiendo la conducta infractora, “documentación incompleta o con datos falsos”, están redactados con una enorme vaguedad, sin determinar de manera exacta a qué se refieren y siendo, por tanto, difícil de interpretar por parte del obligado tributario.

Respecto a las correcciones valorativas por parte de la Administración, la doctrina considera que las consecuencias sancionatorias de las discrepancias valorativas entre la Administración y el contribuyente sólo deberían ser aceptables en caso de que el valor declarado por el obligado tributario estuviera claramente por debajo de “la franja de notoria desproporción” con el valor real. Ello se debe a que la fijación del valor de mercado pertenece al terreno de lo opinable, por lo que resulta muy complicado establecer el elemento subjetivo que exige toda sanción.³⁵

Además, el apartado tercero de este mismo artículo establece: *“Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca*

³⁴ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

³⁵ Novoa, C. G. (2010). La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas. *Quincena fiscal*, (1), 99-110.

falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones”.

Este párrafo significa que, si el obligado tributario cumple la obligación de documentación, la corrección valorativa por parte de la Administración no supondrá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria. Los artículos mencionados se refieren al régimen general sancionador tributario, y no al régimen específico de las operaciones vinculadas. Conlleva que la Administración no podrá motivar la comisión de incumplimientos documentales basándose únicamente en correcciones valorativas.

2. NECESARIA EXISTENCIA DEL ELEMENTO DE LA CULPABILIDAD PARA IMPUTAR LA CONDUCTA INFRACTORA

Para que se pueda imponer una sanción, no basta con cometer los hechos constitutivos de infracción contenidos en la Ley, sino que también es necesario que exista el elemento de culpabilidad recogido en el art. 25.1 CE, el cual establece: *“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*. Podemos verlo reconocido en numerosa jurisprudencia, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020, que resuelve el recurso de casación nº 4780/2019.

En el ámbito tributario, esta necesaria existencia del elemento de la culpabilidad viene recogido en el art. 183.1 y 179 LGT. El art. 183.1 define las infracciones tributarias como acciones u omisiones “dolosas o culposas” con cualquier grado de negligencia, que estén tipificadas y sancionadas como tales. Por su parte, el art. 179 establece, en su apartado primero, la necesidad de ser “responsables” de los hechos constitutivos de infracción tributaria. Asimismo, en el 179.2 se especifican una serie de supuestos en los que no existirá responsabilidad por infracción tributaria, y todos ellos coinciden

en la falta del elemento culpable. Este requisito también se deduce de las directrices de la OCDE, así como del Código de Conducta del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE, el cual recomienda a los Estados miembros que se abstengan de imponer sanciones a aquellos contribuyentes que “*cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable*” la obligación de presentar una documentación ajustada y congruente.³⁶

En consecuencia, para que las conductas infractoras descritas anteriormente sean sancionables, será necesario que concurra el elemento de la culpabilidad, ya que sino serían sanciones prohibidas por la Constitución española.

Del art. 179.2 mencionado anteriormente se deduce que sólo se excluirá la culpabilidad del comportamiento del actor cuando el mismo haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esta diligencia va a existir cuando el contribuyente presente una declaración basada en una interpretación razonable de la norma. Si el contribuyente, en una interpretación razonable de la norma, escogiese la interpretación más favorable, resultaría legítimo. Cuando la norma resulta compleja, y la interpretación por parte del contribuyente se considera razonable, aun cuando sea incorrecta desde el punto de vista jurídico-tributario, se excluirá la culpabilidad del contribuyente.³⁷

Por el contrario, se considera que existe culpa cuando, el obligado tributario, en conocimiento de sus deberes fiscales y de manera consciente, no los cumple.

Con relación a lo anterior resulta interesante distinguir, dentro de los incumplimientos documentales, los dos tipos existentes. Parece evidente que la facilidad para demostrar la culpabilidad no será lo mismo en el caso de aportar una documentación de manera incompleta, que aportar una documentación con datos falsos, la cual parece

³⁶ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

³⁷ Taracón Rodríguez. (2017). *UNA APROXIMACIÓN PRÁCTICA AL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN ESPAÑA* (Tesis Doctoral), 40.
<https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/456085/Tmtr.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

que busca conseguir rebajar la tributación. En el primer supuesto va a resultar más complicado poder demostrar la existencia de esa culpabilidad, que en el segundo. Si un sujeto tuviese conocimientos de contabilidad y presentase unas declaraciones inveraces e incompletas, suponiendo, por tanto, el ingreso a Hacienda de una cuantía inferior, parece que se podría demostrar más fácilmente su voluntad de defraudar y, por consiguiente, su culpabilidad.

3. INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE EXCLUSIÓN DE LA OBLIGACIÓN

Llegados a este punto cabe plantearse si, en el caso de no producirse las conductas infractoras del art. 18.13 de la LIS, por tratarse de personas o entidades vinculadas no obligadas a aportar una documentación específica, podría considerar la Administración la comisión de las infracciones recogidas en los artículos 191 (infracción tributaria por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), 192 (infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios), 193 (infracción tributaria por la obtención indebida de devoluciones) o 195 (infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros) de la LGT que pudieran derivar de las diferencias valorativas resultantes entre el valor de mercado declarado por el contribuyente y el considerado por la Administración.³⁸

Respecto a esta cuestión, el 18 de mayo del 2020, el Tribunal Supremo dictó sentencia desestimatoria del recurso de casación nº 6187/2017 planteado contra la sentencia del 27 de septiembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En este caso concreto no recaía en el sujeto pasivo la obligación de documentar la operación vinculada, ya que la operación se había realizado en los años anteriores al desarrollo reglamentario de esta obligación, la cual entró en vigor en los ejercicios iniciados a partir de 2009. Se entendía que, al no existir el deber de mantener la documentación

³⁸ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

específica a disposición de la Administración, la sancionabilidad de la conducta debía estar dentro del régimen sancionador general de la LGT.³⁹

Por tanto, la aplicación del régimen sancionador especial recogido en la LIS se restringe a un ámbito muy concreto, tanto material, como subjetivo.

Este supuesto difiere de la exención de responsabilidad recogida en el art. 18.13.3) LIS, la cual establece la exculpación tanto vía régimen sancionador especial, como vía régimen sancionador general. Para la misma, se deben cumplir cuatro requisitos: (i) existencia de la obligación de documentar las operaciones vinculadas; (ii) que el obligado tributario haya cumplido este deber; (iii) que el valor declarado por el contribuyente coincida con el recogido en la documentación de la operación vinculada; y (iv) que el valor de mercado haya requerido una corrección valorativa por parte de la Administración.

Por ello, el Tribunal Supremo consideró que, en aquellos supuestos en los que no exista obligación de documentación específica, pero el valor de mercado atribuido a la operación por el obligado tributario sea incorrecto, y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración, ésta podrá aplicar la sanción del art. 191 LGT. Para ello, tendrán además que concurrir los elementos objetivos y subjetivos recogidos en la norma necesarios para estimar la existencia de la infracción.⁴⁰

Los abogados expertos en precios de transferencia de PricewaterhouseCoopers (PWC) recomiendan a los obligados tributarios que, para evitar este tipo de sanciones, valoren a precio de mercado sus operaciones y guarden una mínima información para justificar adecuadamente ese valor, a pesar de no tener obligación de aportar a la Administración la documentación específica recogida en la LIS.

Esta recomendación, en mi opinión, responde a la idea de que, en caso de que el valor de mercado declarado no sea el correcto, se podría defender la improcedencia de la imposición de la sanción del art. 191 en base a una interpretación razonable de la norma por parte del contribuyente y, por tanto, a la falta de culpabilidad.

³⁹ *El Tribunal Supremo crea jurisprudencia sobre sanciones en el ámbito de operaciones vinculadas.* (2020, 8 junio). Periscopio Fiscal y Legal. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-tribunal-supremo-crea-jurisprudencia-sobre-sanciones-en-el-ambito-de-operaciones-vinculadas/>

⁴⁰ *Id.*

4. SANCIONES

El art. 18.13 LIS regula, además de las conductas infractoras, las sanciones correspondientes a las mismas.

Respecto a la primera conducta infractora, el incumplimiento documental sin ajuste valorativo, la LIS establece que se considerará infracción grave y consistirá en una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación establecidas reglamentariamente para cada contribuyente. Esta sanción tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10% del importe conjunto de las operaciones sujetas al Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el periodo impositivo.
- El 1% del importe neto de la cifra de negocios.

Esto supone una novedad respecto a la normativa anterior, la cual establecía una sanción de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos.

Respecto a los conceptos de dato y conjunto de dato (para cuyo desarrollo nos remitimos al anexo I), resulta importante mencionar que estos vienen recogidos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sin existencia de una remisión expresa de la Ley al propio Reglamento, lo que fue criticado por la doctrina y posteriormente tratado por el Tribunal Constitucional en la ya mencionada sentencia 145/2013, de 11 de julio.

Desde mi punto de vista esto resulta, en cierto modo, improcedente, dada la importancia de estos conceptos. Supone una vulneración del principio de tipicidad que se aplica al régimen sancionador, ya que, como bien establece la doctrina, el papel del reglamento debe limitarse únicamente a “complementar” la regulación legal, en ningún caso a establecer una regulación independiente. En este caso vemos como dichos conceptos son esenciales para la posible cuantificación de las sanciones, y se encuentran definidos en el Reglamento, en lugar de en la Ley.

En relación con las otras dos conductas infractoras, el incumplimiento documental y la declaración de un valor distinto del que deriva de la documentación, ambas con ajuste valorativo, la LIS considera que son infracciones graves y se sancionarán con una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación.

El art. 18.13. 2º de la LIS establece que esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, por la parte de las bases que hubiesen dado lugar a la imposición de esta sanción.

En mi opinión, dada la gran cantidad de documentación requerida por parte de la Administración Tributaria y la especificidad de la misma, resulta mucho más sencillo determinar la concurrencia de culpabilidad en el tipo infractor en el caso de tener toda la documentación elaborada, pero declarar un valor distinto del que deriva de ésta, que en el caso de incumplimiento documental. Por tanto, partiendo de este hecho, creo que la sanción a imponer no debería ser la misma en ambos casos.

Bonell Colmenero hace aquí una comparación con Alemania, un país que sólo exige la documentación de las operaciones vinculadas con carácter internacional, y a las PYMES sólo les requiere conservar la documentación que les permita demostrar que han cumplido con el principio de libre concurrencia. En España hemos llegado a una situación en la que celebrar un contrato con un cuñado supone la obligación de determinar el por qué de ese precio, el método empleado, un sinfín de documentación... ante lo que se pregunta Bonell Colmenero: ¿es realmente sostenible llevar a cabo actividades económicas con este régimen? ⁴¹. En mi opinión, el régimen de operaciones vinculadas sitúa en una completa situación de desventaja a las pequeñas y medianas empresas, a las cuales les resulta mucho más costoso la elaboración y gestión de toda la información específica requerida. Las empresas multinacionales, en cambio, cuentan con numerosos expertos encargados de elaborar la información de una manera muy precisa para evitar cualquier sanción. No obstante, en caso de imponerse una sanción, las multinacionales resulta evidente que tendrán

⁴¹ Bonell Colmenero, R. (2017). *Los deberes de documentación de las operaciones vinculadas* (Tesis Doctoral), 457. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/43073/1/T38865.pdf>

muchos más medios para hacerles frente que una pequeña empresa, a la cual una sanción de tal magnitud le supone un gran obstáculo a su desarrollo y crecimiento.

5. REDUCCIONES APLICABLES

El art. 18.13. 4º de la LIS establece: “*Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1. B) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria*”.

Por tanto, las cuantías de las sanciones descritas en el apartado anterior podrán ser reducidas según lo establecido en el art. 188 LGT:

- Un 30 por ciento, en los supuestos de conformidad con la liquidación practicada por la Administración.
- Igualmente, una vez aplicada la reducción por conformidad, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias: (i) que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley ⁴², o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley; (ii) que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

Respecto a este último apartado, el Tribunal Económico- Administrativo Central ha considerado que admite la aplicación de la reducción en los supuestos en los que el aplazamiento o fraccionamiento se concede sin aportación de garantías, en el caso de que el sancionado careciese de bienes suficientes para garantizar la deuda y la

⁴² El apartado 2 del art. 62 de la LGT establece: “*En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.”*

ejecución de su patrimonio pudiese afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o generase graves pérdidas para la Hacienda Pública.⁴³

Este artículo establece además que el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o sanción.

Por último, la reducción prevista no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

Esto difiere respecto a la antigua regulación de las operaciones vinculadas, la cual establecía que la reducción se debía aplicar conforme al art. 188.1 de la LGT.

Además, una de las principales novedades introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal fue la modificación de los apartados 1. A) y 3 del artículo 188 de la LGT. La reducción prevista en los supuestos de actas con acuerdo era del 50 por ciento, y ahora es del 65 por ciento. Asimismo, la reducción aplicable en caso de cumplirse los requisitos del apartado 3, pasa de un 25 a un 40 por ciento.

La primera modificación no afecta al caso que nos ocupa, pero la segunda sí. Según ha considerado la doctrina, el legislador ha optado por otorgar al contribuyente la posibilidad de beneficiarse de una o varias reducciones del importe de la sanción, lo suficientemente atractivas para que este considere la renuncia al ejercicio de su derecho a la tutela judicial efectiva. Este tipo de reducciones, que han aumentado casi el doble respecto a las anteriores existentes, darán lugar a que resulte arriesgado, así como comprometido, para el obligado tributario que tenga la convicción de que la sanción no es ajustada a Derecho, tomar la decisión de recurrir, debido al coste de

⁴³ Almudí Cid, J. M. (2021, 8 noviembre). *La reducción de las sanciones tras la Ley 11/2021 de prevención del fraude fiscal*. FiscalBlog. <http://fiscalblog.es/?p=7052>

oportunidad que tendrá que asumir en caso de que al final su pretensión resulte desestimada.⁴⁴

6. COMPATIBILIDAD E INCOMPATIBILIDAD CON OTRAS SANCIONES DE LA LGT

Las incompatibilidades del régimen sancionador especial de las operaciones vinculadas con las sanciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT son las siguientes:

(I) Si el contribuyente obligado a documentar estas operaciones no aporta la documentación específica, o la aporta de manera incompleta o con datos falsos, y la Administración Tributaria tiene que realizar ajustes valorativos, procederá la imposición de una sanción del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación. Según establece el art. 18.13 LIS, la imposición de esta sanción es incompatible con la que procedería imponer en aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT.

Esto supone que, atendido el menor porcentaje de la sanción específica, resultará más beneficioso para el contribuyente ser sancionado con arreglo al régimen específico de las operaciones vinculadas que al régimen general, a pesar de que el contribuyente haya tenido el mismo comportamiento.⁴⁵

(II) Si el obligado tributario a documentar las operaciones vinculadas no aporta la documentación, o la aporta de manera incompleta o con datos falsos, sin necesidad de corrección valorativa por parte de la Administración, procede imponer una sanción consistente en multa pecuniaria de 1.000 euros por cada dato y 10.000 por conjunto de datos omitido o falso, con los límites máximos establecidos. En este supuesto, aunque no este recogido explícitamente en la Ley, se deduce también la incompatibilidad con el régimen sancionador general, ya que no existe corrección valorativa por parte de la Administración Tributaria y, por tanto, el contribuyente no

⁴⁴ Almudí Cid, J. M. (2021, 8 noviembre). *La reducción de las sanciones tras la Ley 11/2021 de prevención del fraude fiscal*. FiscalBlog. <http://fiscalblog.es/?p=7052>

⁴⁵ Moreno, V. A. G. (2018). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (39), 5.

ha dejado de ingresar, ni de presentar declaraciones para practicar liquidación, ni ha obtenido devoluciones indebidas o acreditado partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.⁴⁶

Respecto a esto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia nº 496/2017 de 16 de mayo, consideró que la sanción del art. 191 LGT y del art. 18.13 LIS son sanciones distintas, lo que implica que no se imponga la aplicación de la segunda sobre la primera, ni siquiera por resultar más favorable. Ante esta afirmación, se planteó la duda sobre qué infracción es la que debe sancionar la Administración, si la que implica dejar de ingresar, o la que exige también comprobar si el contribuyente ha cumplido o no con sus obligaciones de documentación. De ser ésta la encargada de decidir en cada momento qué infracción perseguir, implicaría reconocerle un ámbito de discrecionalidad constitucionalmente inadmisibles.⁴⁷

Esto evidencia, una vulneración del principio de tipicidad ya que el contribuyente tiene que conocer cuales son las conductas infractoras y sus correspondientes sanciones, suponiendo el mismo, una garantía de seguridad jurídica para los mismos.

Por otro lado, el apartado 4 del art. 18.13 LIS establece que las sanciones previstas en la propia Ley serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el art. 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Este artículo 203 de la LGT dispone lo siguiente:

“Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

⁴⁶ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

⁴⁷ Moreno, V. A. G. (2018). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (39), 5.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con transcendencia tributaria.*
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.*
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.*
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.*
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.”*

De este artículo se desprende la posibilidad de sancionar la no aportación de documentación de operaciones vinculadas cuando haya obligación de hacerlo, o ésta se aporte de manera incorrecta o con datos falsos. Esta conducta es la misma que sanciona el artículo 18.13 de la LIS, por lo que la aplicación de ambas sanciones supondría una vulneración del principio non bis in idem, recogido en el art. 178 LGT, el cual establece la imposibilidad de sancionar una misma conducta dos veces. Dado el carácter especial que presenta el régimen sancionador de operaciones vinculadas, y según el principio “*lex specialis derogat generali*”, se entiende que en los casos en los que se produzca la conducta infractora recogida en el mismo, será necesaria la aplicación de dicho precepto, apartando el artículo 203 LGT. La aplicación de este artículo procederá cuando, durante los procedimientos de investigación de la AEAT, se produzcan incumplimientos diferentes a los contemplados en el art. 18.13 de la LIS.⁴⁸

⁴⁸ García Bahón, S. (2016). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre Sociedades* (pp. 355-378). Aranzadi Thomson Reuters formato digital.

CONCLUSIONES

Primera. Las operaciones vinculadas son aquellas realizadas por personas físicas o jurídicas entre las cuales existe un determinado grado de vinculación. Se valoraran según su precio de mercado, con lo que se pretende que sean valoradas al mismo precio al que habría correspondido en caso de tratarse de partes independientes, y así evitar que se consiga una minoración en la carga fiscal de los contribuyentes.

Segunda. Debido a la dificultad que supone en muchos casos el establecimiento del valor de mercado, la LIS establece los distintos métodos a través de los cuales se puede determinar el mismo. Además, en caso de que la Administración considere que este precio no es el indicado, llevará a cabo correcciones valorativas. Para evitar todo este proceso y su coste, muchas veces resulta más recomendable recurrir a los denominados acuerdos previos con Hacienda. Estos acuerdos, suponen una indefensión del sujeto pasivo y una consiguiente posición dominante de la Administración, la cual se ve reflejada precisamente en el largo y profundo procedimiento existente.

Tercera. Los denominados “precios de transferencia” no siempre equivalen a operaciones vinculadas nacionales. La aplicación de ambos conceptos de manera idéntica, por ejemplo, en el contexto de las correcciones valorativas, supone una situación abusiva en el ámbito interno.

Cuarta. Para poder justificar que la operación ha sido efectivamente valorada a precio de mercado, las entidades o personas vinculadas deberán tener a disposición de la Administración tributaria la desmesurada cuantía de documentación específica recogida en el RIS. Además, esta información se tiene que elaborar de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia, los cuales se encuentran definidos de manera muy ambigua y confusa, por lo que generan inseguridad jurídica.

La documentación tiene dos partes, la documentación específica del grupo y la del obligado tributario.

Respecto a la del obligado tributario, la actual regulación establece un régimen de contenido simplificado para aquellas entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros. Esto supone una mejora respecto a la regulación anterior, la cual no hacía una distinción, a nivel de documentación, entre multinacionales y PYMES.

La excesiva documentación requerida tanto a nivel de grupo como a nivel de obligado tributario puede suponer un obstáculo a la competitividad de estas empresas con otras empresas españolas y con empresas extranjeras no vinculadas. Asimismo, supone una minoración en los beneficios de las empresas, a causa de los elevados costes económicos y humanos que supone recabar y gestionar dicha información y el exigente régimen sancionador asociado.

Además de esta documentación, se exige el modelo 232 y, para determinadas empresas, el modelo 231. La creación del modelo 232 fue objeto de múltiples críticas, ya que se consideraba que vulneraba los principios de jerarquía normativa, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad.

Quinta. El artículo 178 de la LGT dispone que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, irretroactividad y no concurrencia.

El régimen sancionador de las operaciones vinculadas busca adecuar la normativa española a las Directrices de la OCDE en precios de transferencia, así como las recomendaciones del Foro de la Unión Europea en la misma materia. El establecimiento de una norma con raíz casi exclusivamente internacional tanto en su concepción, como en su aplicación e interpretación, se considera innecesario y poco asimilable a la economía española actual, la cual está formada principalmente por pequeñas y medianas empresas.

La actual redacción del art. 16 TRLIS, de acuerdo a la Ley 36/2006, fue objeto de numerosas críticas. Se consideró ilegal e inconstitucional el hecho de que una norma con rango reglamentario regulará aspectos esenciales de la Ley, apoyándose en el principio de legalidad en materia sancionadora del art. 25.1 CE.

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional en su sentencia 145/2013, de 11 de julio, confirmó la constitucionalidad de este régimen. Consideró que a pesar de que pudiese existir cierta incertidumbre en la norma, los preceptos cuestionados respetaban el principio de legalidad sancionadora, el cual se articula a través de una doble garantía formal y material, y el de proporcionalidad. El TC en su sentencia depositó la necesidad de cumplir con la garantía material en el reglamento, y el control de su cumplimiento al Tribunal Supremo. Asimismo, remitió la labor de comprobación del principio de proporcionalidad a los tribunales ordinarios.

Sexta. El régimen sancionador de las operaciones vinculadas, recogido en el artículo 18 de la LIS, se refiere a los incumplimientos de las obligaciones para las entidades o personas consideradas vinculadas, de mantener la documentación específica establecida reglamentariamente a disposición de la Administración.

Se distinguen tres conductas infractoras posibles: (i) incumplimiento documental sin ajuste valorativo, la cual se comete cuando los contribuyentes no aportan la documentación específica requerida, o la aportan de manera incompleta o con datos falsos; (ii) incumplimiento documental con ajuste valorativo, es igual que el caso anterior, pero es necesario que, además, se produzcan correcciones valorativas por parte de la Administración; y, por último, (iii) la declaración de un valor distinto del que deriva la documentación con ajuste valorativo, que se produce cuando los obligados tributarios presentan la documentación requerida de manera correcta, pero no declaran el valor de mercado derivado de la misma en la correspondiente declaración de IS, IRPF o IRNR produciéndose ajustes valorativos por parte de la Administración.

Los conceptos que configuran las conductas infractoras están redactados con vaguedad, sin determinarse exactamente su significado y resultando, por tanto, difíciles de interpretar por parte del obligado tributario.

Asimismo, al considerarse la fijación del valor de mercado dentro del terreno de lo opinable, resulta muy complicado establecer el elemento subjetivo de la sanción con respecto a las correcciones valorativas.

La LIS establece también que, si el obligado tributario cumple la obligación de documentación, la corrección valorativa por parte de la Administración no supondrá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT.

Séptima. Para que las conductas infractoras descritas sean sancionables, es necesario que concurra el elemento de culpabilidad recogido en el art. 25.1 CE, ya que sino serían sanciones prohibidas por la Constitución española. La facilidad para demostrar el elemento subjetivo de la culpa no será igual en el caso de aportar una documentación de manera incompleta, que aportarla con datos falsos. Resulta más sencillo acreditar la concurrencia de culpabilidad del obligado tributario cuando éste utiliza datos falsos en la presentación de su documentación, que si se le olvida aportar determinados informes.

Octava. El Tribunal Supremo en 2020 consideró que, en aquellos supuestos en los que no exista obligación de documentación específica, pero el valor de mercado atribuido a la

operación por el obligado tributario sea incorrecto, y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración, ésta podrá aplicar el art. 191 LGT.

Para evitar sanciones por ello, es recomendable que los obligados tributarios valoren a precio de mercado sus operaciones y guarden una mínima información para justificar adecuadamente ese valor, aunque no tengan obligación de documentación específica.

Esto responde a la idea de poder defender la improcedencia de la sanción en base a una interpretación razonable de la norma por el contribuyente y, por tanto, a la falta de culpabilidad.

Novena. La LIS distingue dos tipos de sanciones en función de si se produce ajuste valorativo por parte de la Administración, o no. Fija la multa pecuniaria utilizando dos conceptos, “dato” y “conjunto de datos”, que no se encuentran definidos en el RIS y no en la Ley, sin existencia, además, de una remisión expresa al mismo. Esto supone una vulneración del principio de tipicidad, ya que el reglamento debe limitarse únicamente a complementar la regulación legal y, en ningún caso, a establecer una regulación independiente.

Además, impone la misma multa pecuniaria proporcional del 15 por cierto sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación en caso de incumplimiento documental y declaración de un valor distinto del que deriva de la documentación. Parece que en ambas conductas no resulta igual de sencillo determinar la culpabilidad por parte del obligado tributario, lo que debería dar lugar a sanciones distintas en ambos casos.

Las sanciones que se imponen tienen unas cifras desorbitadas, lo que perjudica enormemente al desarrollo y crecimiento de las pequeñas y medianas empresas, las cuales tienen enormes dificultades para hacerles frente.

La LIS recoge también una serie de reducciones aplicables a estas sanciones, las cuales parece que pretenden que el contribuyente renuncie al ejercicio de su derecho a la tutela judicial efectiva. Este tipo de reducciones, que han aumentado casi el doble respecto a las anteriores existentes, hacen que resulte arriesgado para el contribuyente tomar la decisión de recurrir, debido al coste de oportunidad que le supondría una desestimación de su pretensión.

Décima. Las sanciones impuestas por la Administración en caso de existir ajustes valorativos son incompatibles con las sanciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de

la LGT. Asimismo, y aunque no venga establecido explícitamente en la Ley, tampoco serán compatibles con una sanción impuesta por incumplimiento documental sin ajuste valorativo.

No obstante, estas sanciones sí serán compatibles con las recogidas en el art. 203 LGT. En caso de que se esté sancionando la no aportación de documentación de operaciones vinculadas cuando haya obligación de hacerlo, o ésta se aporte de manera incorrecta o con datos falsos, por el principio de “*lex specialis derogat generali*”, se entiende que habrá que aplicar el precepto del artículo 18.13 de la LIS, apartando el artículo 203 LGT.

Undécima. Con todo ello, podemos justificar y concluir, que todas las obligaciones de documentación específicas de las operaciones vinculadas, así como su régimen sancionador, constituyen un claro perjuicio frente a las partes no vinculadas.

BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30 de noviembre de 2006).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE 11 de julio de 2015).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

2. JURISPRUDENCIA

Resolución TEAC nº 00/15/2001, de 26 de marzo de 2004.

Sentencia del Tribunal Supremo 184/2007, de 10 de enero.

Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso) de 25 de mayo de 2020.

Sentencia del Tribunal Constitucional nº 145/2013, de 11 de julio.

Sentencia del Tribunal Supremo nº 446/2020, de 18 de mayo.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº 496/2017, de 16 de mayo.

Sentencia del Tribunal Supremo, nº 1762/2020, de 17 de diciembre.

3. OBRAS DOCTRINALES

Bonell Colmenero, R. (2016). *Operaciones vinculadas: Los deberes de documentación*. Aranzadi Thomson Reuters digital.

Bonell Colmenero, R. (2017). *Los deberes de documentación de las operaciones vinculadas* (Tesis Doctoral).

Crespo Garrido et al. (2016). *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Thomson Reuters digital.

El Tribunal Supremo crea jurisprudencia sobre sanciones en el ámbito de operaciones vinculadas. (2020, 8 junio). Periscopio Fiscal y Legal. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-tribunal-supremo-crea-jurisprudencia-sobre-sanciones-en-el-ambito-de-operaciones-vinculadas/>

Espallargas Barrio, A. (2017). Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a su régimen sancionador (TFG).

Iglesias Capellas. (2012). *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación* (Tesis Doctoral).

Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2012). El régimen sancionador de las operaciones vinculadas y el control de legalidad: Al hilo de los razonamientos jurídicos del Auto del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2011. *Quincena fiscal*, (3), 51-80.

Márquez Sillero, C., & Márquez, A. (2014). Las operaciones vinculadas: Régimen sancionador. *Quincena fiscal*, (1), 179.

Martín López, J. (2016). Las nuevas obligaciones documentales en materia de precios de transferencia y la información país por país:¿ hacia una mayor (in) seguridad jurídica? *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, (2), 153-166.

Moreno, V. A. G. (2018). Régimen sancionador de las operaciones vinculadas. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (39), 5.

Novoa, C. G. (2010). La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas. *Quincena fiscal*, (1), 99-110.

Tarancón Rodríguez. (2017). *Una aproximación práctica al régimen de infracciones y sanciones tributarias en España* (Tesis Doctoral).

4. RECURSOS DE INTERNET

Audidores, G. (2020, 17 noviembre). *Las obligaciones de las operaciones vinculadas*. Grupo de Auditores Públicos | Auditoría de Cuentas Y Financiera. <https://www.gapaudidores.com/blog/obligaciones-de-operaciones-vinculadas/>

Lagos Rodríguez, M. G. (2015). *EL PLAN BEPS DE LA OCDE/G20 Y EL TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS*. <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/27082/BEPS%20y%20operaciones%20vinculadas%20RJCM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Tuero Fernández, A. (2010). *Análisis del régimen de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Agencia Estatal de Administración Tributaria. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_18.pdf

Agencia Tributaria. (2021b, diciembre 13). *Agencia Tributaria: Cuestiones básicas - Cuestiones básicas sobre la presentación de la declaración informativa*. Sede electrónica Agencia Tributaria. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-231-declaracion-informacion-pais-pais/cuestiones-basicas.html>

Garrigues. (2016, 30 diciembre). *Declaración de información país por país (Modelo 231)*. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/declaracion-de-informacion-pais-por-pais-modelo-231

A. (2021, 7 octubre). *Modelo 231: Declaración de información país por país en España*. Arintass - es. <https://www.arintass.es/modelo-231-declaracion-de-informacion-pais-por-pais-en-espana/>

Modelo 232 Declaración informativa de operaciones vinculadas. (2022, 3 enero). Wolters Kluwer. <https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/para-que-sirve-el-modelo-232-y-quien-esta-obligado-a-presentarlo>

Agencia Tributaria. (2020). *Modelo 232. Instrucciones de cumplimentación*. https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI43/Instrucciones_Modelo_232.pdf

Almudí Cid, J. M. (2021, 8 noviembre). *La reducción de las sanciones tras la Ley 11/2021 de prevención del fraude fiscal*. FiscalBlog. <http://fiscalblog.es/?p=7052>

ANEXO I: DATO Y CONJUNTO DE DATOS

A. Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente (art. 15 RIS)

Información relativa a la estructura y organización del grupo:	
Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.	CONJUNTO DE DATOS
Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.	DATO
Información relativa a las actividades del grupo:	
Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.	CONJUNTO DE DATOS
Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.	CONJUNTO DE DATOS
Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.	CONJUNTO DE DATOS

Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.	DATO
Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.	CONJUNTO DE DATOS
Información relativa a los activos intangibles del grupo:	
Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.	CONJUNTO DE DATOS
Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.	DATO
Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.	DATO

Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.	DATO
Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.	DATO
Información relativa a la actividad financiera:	
Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.	CONJUNTO DE DATOS
Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.	DATO
Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.	CONJUNTO DE DATOS
Situación financiera y fiscal del grupo:	
Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.	DATO
Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes	

y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.	DATO
--	------

B. Documentación específica del contribuyente (art. 16 RIS)

Información del contribuyente:	
Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.	CONJUNTO DE DATOS
Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.	CONJUNTO DE DATOS
Principales competidores.	CONJUNTO DE DATOS
Información de las operaciones vinculadas:	
Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.	DATO
Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.	DATO

Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 de este Reglamento.	CONJUNTO DE DATOS
Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.	CONJUNTO DE DATOS
En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.	DATO
Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.	DATO
Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.	CONJUNTO DE DATOS
Información económico-financiera del contribuyente:	
Estados financieros anuales del contribuyente.	CONJUNTO DE DATOS
Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de	

transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.	CONJUNTO DE DATOS
Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.	CONJUNTO DE DATOS

Art. 16.4 RIS. Contenido simplificado para personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros:

Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.	DATO
Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.	DATO
Identificación del método de valoración utilizado.	DATO
Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.	DATO