

foro jurídico

Newsletter sectorial de carácter bimestral

Audihispana Grant Thornton 

En este número

- Modificación del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores Pag. 2
- Régimen fiscal de cooperativas Pag. 3
- La facturación telemática Pag 5
- Transfer pricing Pag 8

Editorial

Este es el primer número de la nueva etapa de nuestra revista fiscal, que pasa a un formato electrónico permitiéndonos ser más ágiles en nuestras comunicaciones y responsables con el medioambiente.

El objetivo de esta publicación es ser un punto de referencia entre nuestros clientes y amigos. Su contenido se basará siempre en artículos de opinión elaborados por nuestros profesionales y/o colaboradores, con el objetivo de tenerle puntualmente informado de los asuntos que por su interés o actualidad puedan tener especial trascendencia o puedan afectar a la toma de decisiones empresariales.

Nuestra revista se publicará bimestralmente, aunque con carácter excepcional está prevista una edición especial para el mes de febrero, que recoge la totalidad de las novedades normativas promulgadas durante el año 2007 y cuya entrada en vigor corresponda al año 2008 y, en especial, aquellas que hacen referencia a la reforma fiscal vinculada a la reforma contable que no se ha instrumentado a través de un cuerpo normativo

separado, sino que se ha introducido en la propia Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil. La misma Ley se aprovecha para introducir modificaciones normativas que nada tiene que ver con el nuevo escenario contable, como la nueva redacción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o el nuevo régimen de exención parcial de los ingresos derivados de determinados activos intangibles.

Así pues, con nuestra revista queremos seguir correspondiendo al compromiso adquirido con nuestros clientes y potenciar dos de las características principales de nuestra firma: personalización del servicio y proactividad.

Con la esperanza de que sea de su agrado y que alcance una calida bienvenida, aprovechamos la ocasión para agradecerle la confianza que, de forma continuada, mantiene con nuestra firma.

Francisco Benedé
Socio-Director Área Tributaria
fbenede@ahabogados.com

Modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal tiene como objetivo primordial evitar que se produzcan incumplimientos de las normas fiscales y favorecer el cumplimiento voluntario de las mismas. La Administración no sólo busca detectar y regularizar los incumplimientos tributarios sino evitarlos.

Con este fin, se modifica el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en adelante, LMV). Este artículo ha sido siempre un claro ejemplo de norma antiabuso del ordenamiento jurídico español. El abuso que pretende evitar es que la transmisión de un inmueble (hecho imponible en el IVA y en el ITP y AJD) se articule como una transmisión de valores (exenta tanto en el IVA como en el ITP y AJD). Por esta razón, el artículo 108 LMV grava la transmisión de valores de entidades cuyo activo esté compuesto principalmente por inmuebles situados en España, como si fuera una transmisión de inmuebles.

La reforma del artículo 108 LMV amplía los supuestos en los que la norma antielusión se debe aplicar buscando cerrar las posibles salidas existentes. Basándose en la experiencia de la Administración de los últimos años, se quiere evitar que se utilicen fórmulas que lleguen a excluir de tributación la transmisión de inmuebles.

Para la aplicación del artículo 108 LMV deben darse una serie de requisitos, siendo el primero de ellos que el activo de la entidad cuyos valores se transmitan esté constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español. Además, como novedad, éste requisito se considerará

cumplido si el activo de la sociedad incluye valores que le permiten ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado principalmente por inmuebles.

El segundo requisito se refiere al porcentaje de participación que el adquirente debe alcanzar en la sociedad tenedora de inmuebles (o de participaciones en otra sociedad propietaria de inmuebles). Hasta la reforma del artículo 108 LMV sólo se producía el hecho imponible si como consecuencia de la transmisión el adquirente obtenía la titularidad total de las participaciones o al menos una posición que le permitiera ejercer el control sobre esa entidad. La nueva redacción amplía los supuestos de tributación ya que también se producirá el hecho imponible si el adquirente ya tiene el control de una entidad pero como consecuencia de la transmisión de valores aumenta la cuota de participación en ella.

Una novedad importante de la reforma es la introducción de reglas para valorar el activo de una sociedad a los efectos de determinar si al menos el 50% está constituido por inmuebles. Si bien, la mayoría de estas reglas venían siendo aplicadas por la Administración y confirmadas por los Tribunales, la inclusión de estas reglas de forma

expresa aportan seguridad jurídica al contribuyente. Las reglas de valoración pueden resumirse del siguiente modo:

1. Los valores netos contables de todos los bienes deben sustituirse por sus valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión.
2. No se tienen en cuenta los inmuebles que formen parte del activo circulante de entidades cuyo objeto social exclusivo sea el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria (excepto los terrenos y solares).
3. El sujeto pasivo deberá formar un inventario del activo en la fecha de transmisión de los valores y facilitarlo a la Administración si ésta lo requiere.
4. El activo total a computar se reducirá en el importe de la financiación ajena siempre que ésta tenga vencimiento igual o inferior a 12 meses y la financiación se haya obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que tenga lugar la transmisión. Esta regla intenta evitar que la sociedad incorpore a su activo el dinero procedente de un préstamo quesumado al resto de sus activos, implique que el valor de sus inmuebles sea inferior al 50% de su activo y así no se produzca el hecho imponible del artículo 108 LMV.

Continúa en Pág. 3

Régimen fiscal de cooperativas

¿Resultados cooperativos o extracooperativos?

La nueva redacción del artículo 108 LMV también aporta novedades en cuanto al cálculo de la base imponible. Así, con la modificación normativa, en el caso de que se adquiera el control de una sociedad, la base imponible será el resultado de aplicar sobre el valor real de los inmuebles el porcentaje de capital que se pase a tener como consecuencia de la última adquisición. Hasta la reforma del artículo 108 LMV la Administración venía considerando como base imponible el importe real total de los inmuebles, aunque el accionista que adquiriera el control como consecuencia de la transmisión no pasara a tener el 100% del capital de la entidad.

En el supuesto de que ya se tuviera el control de la entidad, la adquisición de una nueva participación en la entidad constituye también hecho imponible (a diferencia de lo que ocurría con la anterior redacción del artículo 108 LMV, como ya se ha señalado). La base imponible, en este caso, será la que resulte de aplicar sobre el valor real de los inmuebles el porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

El objetivo de la incorporación de estas reglas de cálculo al artículo 108 LMV es que la base imponible acabe siendo el 100% del valor de los inmuebles aunque se realicen varias transmisiones de valores en distintos momentos.

En definitiva, la modificación del artículo 108 LMV aumenta la seguridad jurídica del contribuyente y elimina algunas vías de escape a la aplicación de la norma. No obstante, sigue manteniendo algunos aspectos oscuros, como qué debe entenderse por control en el caso de las participaciones indirectas. Además, no aporta soluciones a las transmisiones de participaciones en entidades con negocios en funcionamiento y tenedoras de inmuebles (distintas de las constructoras o promotoras), y que por no ser meras sociedades interpuestas gravar dichas transmisiones va en contra del espíritu de la norma antielusión.

Lourdes Díaz-Barceló
Senior Manager Área Fiscal
ldiaz@ahabogados.com

Existen numerosas cuestiones dentro del ámbito tributario de las cooperativas ante las que la Administración Tributaria no se ha pronunciado de manera definitiva, entre las que podemos destacar el tratamiento fiscal de los programas operativos desarrollados por las O.P.F.H. (Organización de Productores de Frutas y Hortalizas), la tipificación de prestación de servicios en las operaciones desarrolladas entre una cooperativa y sus socios o la determinación del resultado cooperativo o extracooperativo.

Resulta desconcertante la diversidad de criterios adoptados por la Inspección de Tributos frente a estas cuestiones, quedando en manos del inspector actuario la calificación de los diferentes hechos imposables reflejados en estas operaciones.

En este artículo vamos a analizar la composición del resultado tanto cooperativo como extracooperativo, habida cuenta del tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante LRFC), establece para cada uno de ellos: Tipo impositivo del 32,5% sobre el resultado extracooperativo y 20% sobre el resultado cooperativo.

Resultados cooperativos

La LRFC establece que tendrán la consideración de ingresos cooperativos los siguientes:

- Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con los socios.
- Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- Las subvenciones corrientes.
- Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de

capital.

- Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
- Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

Para la determinación del resultado cooperativo, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, habrá que imputar la parte que, según criterios fundados, corresponda a los gastos generales de la cooperativa.

Existen además unos supuestos especiales de gastos deducibles:

- El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa.
- Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.
- Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social.

Resultados extracooperativos

La LRFC considera para la determinación del resultado extracooperativo los siguientes ingresos:

- Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas que no ostenten la condición de socios de la cooperativa.
- Los derivados de inversiones o...

Continúa en Pag. 4

... participaciones financieras en entidades no cooperativas.

- Los obtenidos por actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.
- Los incrementos y disminuciones patrimoniales.

Al igual que el resultado cooperativo, estos ingresos serán minorados por los gastos específicos para su obtención y la parte que, según criterios fundados, corresponda a los gastos generales de la cooperativa.

Determinación del resultado cooperativo y extracooperativo

La LRFC diferencia claramente la composición de los rendimientos del resultado cooperativo y extracooperativo, el problema se plantea cuando tenemos que determinar qué operaciones con socios o no socios deben integrarse en cada uno de ellos.

Si tomamos como ejemplo las cooperativas agrarias, la Ley 27/1999 de Cooperativas (en adelante LC), el apartado 2 b) del artículo 93, del citado texto legal establece que las cooperativas agrarias, en cumplimiento de su objeto, podrán desarrollar las siguientes actividades: "Conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios...".

De otra parte, en el apartado 4 del artículo 93, establece la posibilidad de desarrollar operaciones con terceros no socios hasta un límite máximo del 50% del total de las realizadas con socios, coincidente con el establecido en la LRFC.

Entendemos, por tanto, que una cooperativa que venda productos a terceros no socios, cuando éstos hayan sido adquiridos también a terceros no socios, obtendrá un resultado extracooperativo por dichas actividades, mientras que si los productos son adquiridos a sus socios el resultado se considerará cooperativo.

Pues bien, la respuesta a la consulta número 1498-02 realizada a la Dirección General de Tributos, que planteaba "Si la actividad de venta de los productos agrícolas de sus asociados a terceros no socios debe entenderse como cooperativizada o extracooperativizada", resulta desconcertante, toda vez que califica tal actividad como extracooperativizada.

Más desalentadoras aún resultan las consecuencias que se podrían derivar de la aplicación del criterio por el indicado centro directivo, ya que los destinatarios de más del 50% de los productos de la mayoría de las cooperativas agrícolas comercializados en el mercado nacional o extranjero son terceros no socios de las mismas. De ello se derivaría, por tanto, que la mayoría de las cooperativas no podrían aplicar un régimen fiscal establecido para ellas.

No obstante, en la posterior consulta número 0202-05, la Dirección General de Tributos ante la misma cuestión, ha contestado que tienen la consideración de ingresos cooperativos los derivados de la distribución y comercialización a terceros por parte de una cooperativa de los productos propios o de sus socios, lo que, sin lugar a dudas, implica una contradicción con la consulta anteriormente mencionada.

Igualmente, reconoce como ingreso extracooperativo el derivado de la distribución y comercialización a terceros de productos adquiridos a no socios, calificando éstos dentro del límite máximo del 50% establecido tanto por la LC como por LRFC.

Teniendo en cuenta que este ejemplo de cooperativas agrarias puede ser aplicado a cualquier otro tipo de cooperativa calificada en la LC, estas consultas resultan orientativas para la determinación del resultado cooperativo y extracooperativo.

No obstante, puesto que las consultas descritas sólo resultan vinculantes respecto a quien las realiza, consideramos necesario que la Administración se pronuncie con mayor claridad y contundencia sobre estas cuestiones, garantizando una mayor seguridad jurídica a las sociedades cooperativas en la determinación de sus resultados.

Javier Aranguren
Gerente Área Fiscal
jaranguren@ahabogados.com



La facturación telemática

El 11 de abril fue publicada la Orden EHA/962/2007, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas previstas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Reglamento de facturación).

A los efectos de adaptarse a las necesidades de los contribuyentes generadas en el desarrollo de sus actividades, y en el marco de actuación seguida por las directivas comunitarias, mediante las que se impone a los Estados miembros la obligación de admitir la utilización de las nuevas tecnologías tanto en la remisión de facturas como en su conservación, el Reglamento de facturación introdujo la posibilidad de remitir y conservar las facturas por medios electrónicos.

Una vez completada la normativa relativa a la facturación telemática con motivo de la publicación de la mencionada Orden, a continuación se enumeran los principales contenidos:

A) Remisión de facturas y documentos sustitutivos

Con respecto a la remisión de facturas y documentos sustitutivos, los elementos sobre los que se fundamenta la posibilidad de remitir facturas electrónicamente son dos:

En primer lugar, se exige que el medio electrónico de remisión garantice la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura a los efectos de que su contenido no pueda ser modificado. En este sentido, no cumpliría con los requisitos previstos el obligado tributario que

confeccione una factura electrónicamente (a través de hoja de cálculo, programa de proceso de textos o cualquier otro de similares características) y posteriormente la remita por correo electrónico, ya que es necesario establecer un mecanismo que permita garantizar su autenticidad a través de los medios previstos por la normativa aplicable. En definitiva, lo que se pretende con todo ello es establecer sistemas de seguridad tendentes a garantizar que no puedan falsificarse los datos contenidos en una factura o documento sustitutivo.

En segundo lugar, se requiere el consentimiento expreso del destinatario.

Autenticidad del origen y de la integridad del contenido

El artículo 18 del Reglamento de facturación establece los medios para garantizar la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos por medios electrónicos. Dicha garantía deberá acreditarse por cualquiera de los siguientes medios:

1. Mediante una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas.

En dicho supuesto, cuando el expedidor del documento sea el destinatario del mismo o un tercero en nombre y por cuenta del obligado tributario, la firma que deberá ser aplicada es la del certificado del expedidor, lo que también será aplicable a la copia de las facturas.

Asimismo, se establece que las facturas y documentos sustitutivos remitidos electrónicamente firmados con certificados caducados, revocados o suspendidos en el momento de su expedición no se considerarán válidamente remitidas a sus destinatarios ni recibidas por éstos, lo que a efectos prácticos tiene una gran trascendencia desde el punto de vista tributario ya que la utilización de un certificado caducado, revocado o suspendido supondrá:

- Que el expedidor incurra en la comisión de la infracción tributaria de carácter grave prevista en el artículo 202.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sancionable con una multa pecuniaria proporcional al 1 por 100 del importe total de las operaciones que hubiesen originado la infracción.
- Que el destinatario de la factura no pueda deducir el IVA soportado correspondiente a las operaciones realizadas, por no disponer del documento justificativo de su derecho de conformidad con lo previsto en el artículo 97 de la LIVA.

2. Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI) tal y como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994 relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos. A estos efectos, se requiere que en el acuerdo de intercambio de datos entre las partes se refleje de forma precisa los medios o procedimientos implantados en el sistema que permitan garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos.

3. En tercer lugar, el Reglamento de facturación establece que también...

Continúa en Pag. 6

... tendrá la consideración de mecanismo que garantice la autenticidad y la integridad de las facturas cualquier otro medio propuesto por el contribuyente siempre que haya sido autorizado por la Administración Tributaria. A tal efecto, las solicitudes deben dirigirse al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos, sin que los elementos o medios de control utilizados estén sujetos a ninguna restricción conceptual ni tecnológica. Únicamente se requiere que el solicitante detalle el mecanismo utilizado y esté en disposición de ser verificado.

Consentimiento expreso del destinatario

Al margen de garantizarse la autenticidad en origen y la integridad del contenido de los documentos, para la remisión por vía electrónica de facturas o documentos sustitutivos es necesario el consentimiento expreso del destinatario de los mismos. En este sentido, el consentimiento podrá formularse de forma expresa por cualquier medio, verbal o escrito, si bien, a los efectos de evitar posibles discrepancias, es recomendable que dicho consentimiento sea obtenido de forma escrita.

Asimismo, se prevé que dicho consentimiento pueda ser revocado por parte del destinatario en cualquier momento a través de la comunicación de su deseo de recibir los documentos en papel. En tal caso, el proveedor deberá respetar el derecho de su cliente y proceder en el sentido solicitado a partir de la recepción de dicho comunicado.

A los efectos de resolver cualquier discrepancia con respecto a cambios en la forma de expedir los documentos, la Orden de facturación establece expresamente que la expedición de documentos en un soporte dado (en papel o electrónico), no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento posterior al mismo destinatario, o el medio por el que se

deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquéllos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad.

Por tanto, en el caso de cambios de soporte no es necesario que las facturas rectificativas o los duplicados sean remitidos en el mismo soporte con el que se remitió la factura anterior, sino que deberá estarse a aquel que esté vigente en cada momento en virtud de los acuerdos suscritos por las partes.

B) Conservación de facturas y documentos sustitutivos

Del mismo modo que el Reglamento de facturación permite la emisión de facturas y documentos sustitutivos por medios electrónicos, también se prevé su conservación por medios electrónicos siempre que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

La conservación de las facturas puede ser realizada directamente por el obligado tributario o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del expedidor. En este último caso se establece, por un lado, que debe existir un acuerdo de prestación de servicios; por otro, que el único responsable del cumplimiento de las obligaciones de conservación es el obligado tributario, debiendo por tanto asegurarse de la existencia de las copias de seguridad necesarias y de que se apliquen las medidas técnicas y los planes de contingencia necesarios que permitan garantizar la recuperación de los archivos informáticos en caso de siniestro o avería en el sistema informático en el que se almacenan las facturas o documentos sustitutivos electrónicos.

Con respecto a las obligaciones del expedidor, para poder conservar las facturas y documentos sustitutivos por medios electrónicos deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Debe garantizarse la legibilidad de las facturas y documentos

sustitutivos, y de las copias y matrices¹ de los mismos, debiendo el obligado tributario facilitar, en el caso de requerimiento de la Administración Tributaria, el descifrado y la decodificación de datos no auto explicativos.

- Debe permitirse un acceso completo y sin demora injustificada a la documentación de tal forma que se permita la consulta directa de todos y cada uno de los documentos, copias o matrices conservados.
- En el supuesto de utilización de un sistema informático de llevanza y conservación de documentos en formato electrónico, el acceso completo debe entenderse como aquél que posibilite una consulta en línea a los datos que permita:

- La visualización de los documentos con todo detalle de su contenido.

- La búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registros del IVA.

- La copia o descarga en línea de los formatos originales y la impresión en papel de aquellos documentos que sean necesarios a los efectos de la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

En definitiva, se pretende que la posibilidad de conservar la documentación en formato electrónico no constituya un obstáculo para la Administración Tributaria en el desarrollo de una actividad de investigación. A estos efectos, se prevé...

¹La Orden de facturación define la copia de una factura o documento sustitutivo electrónico como un fichero idéntico al original. De este modo, cuando el original haya sido firmado electrónicamente, la copia se refiere al fichero firmado. Con respecto a la matriz de una factura o documento sustitutivo, se define como un conjunto estructurado de datos, tablas, bases de datos o sistemas de ficheros que contienen todos los datos reflejados en las facturas junto a los programas o aplicaciones que permitan al expedidor la generación de las facturas o documentos sustitutivos y la

... que la Administración Tributaria tenga el mismo acceso y la misma facilidad de revisión de la documentación que ostenta cuando la documentación es conservada en formato papel.

En cuanto a las obligaciones de conservación en sede del destinatario, la Orden de facturación obliga al destinatario a asegurarse de la validez de los certificados utilizados a los efectos de verificar la validez de las facturas. En este sentido, el hecho de que una factura remitida mediante un certificado no válido se tenga por no recibida refuerza la necesidad de llevar a cabo las actuaciones de control previstas por la Administración Tributaria.

A estos efectos, se exige disponer de las firmas electrónicas asociadas a cada documento, salvo que se incluyan en el propio fichero que contenga cada documento. Asimismo, se establece la obligación de disponer de los dispositivos de verificación de firma y de un procedimiento de control interno que garantice de forma adecuada la validez de los certificados electrónicos utilizados por los expedidores de modo que pueda advertirse su caducidad, revocación o suspensión.

Con respecto a la conservación en sí misma, se exige una serie de requisitos similares a los previstos para los expedidores tendentes a facilitar el libre acceso a la Administración Tributaria cuando lo requiera.

C) Impresión de facturas y documentos sustitutivos remitidos en formato electrónico

Si bien la finalidad de la Orden de facturación es permitir que las facturas puedan ser remitidas en formato electrónico, se prevé que ello no sea un obstáculo para los destinatarios con respecto al modo en que éstos decidan conservar las facturas recibidas.

De este modo, se establece la posibilidad de imprimir las facturas recibidas siempre que, una vez verificada la firma, se cumplan determinados requisitos, en particular que la impresión se realice con dos conjuntos de códigos PDF considerados como marcas gráficas de autenticación: el primero de ellos

incluirá íntegramente el contenido de la factura; el segundo, la firma electrónica y todos los elementos que permitan la verificación de la firma.

D) Digitalización de las facturas recibidas en formato papel

Otra de las principales novedades introducidas por la Orden de facturación es la posibilidad de convertir las facturas en papel a soporte electrónico, hecho que venía siendo reclamado por las empresas con elevados volúmenes de facturas a los efectos de ahorrar espacio.

De este modo, se establece que los obligados tributarios podrán proceder a la digitalización certificada de las facturas, documentos sustitutivos y cualesquiera otros documentos que conserven en papel que tengan el carácter de originales, permitiéndose prescindir de los originales en papel que sirvieron de base.

A estos efectos, se entiende por digitalización certificada el proceso tecnológico que permite, mediante la aplicación de técnicas fotoeléctricas o de escáner, convertir la imagen contenida en un documento en papel en una imagen digital codificada conforme a alguno de los formatos estándares de uso común y con un nivel de resolución que sean admitidos por la Administración Tributaria.

Para ello, el proceso de digitalización debe cumplir los siguientes requisitos:

- Que sea realizado por el obligado tributario o por un tercero prestador de servicios de este tipo, utilizando un software que debe ser autorizado por la Administración Tributaria y posteriormente homologado y publicado en la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

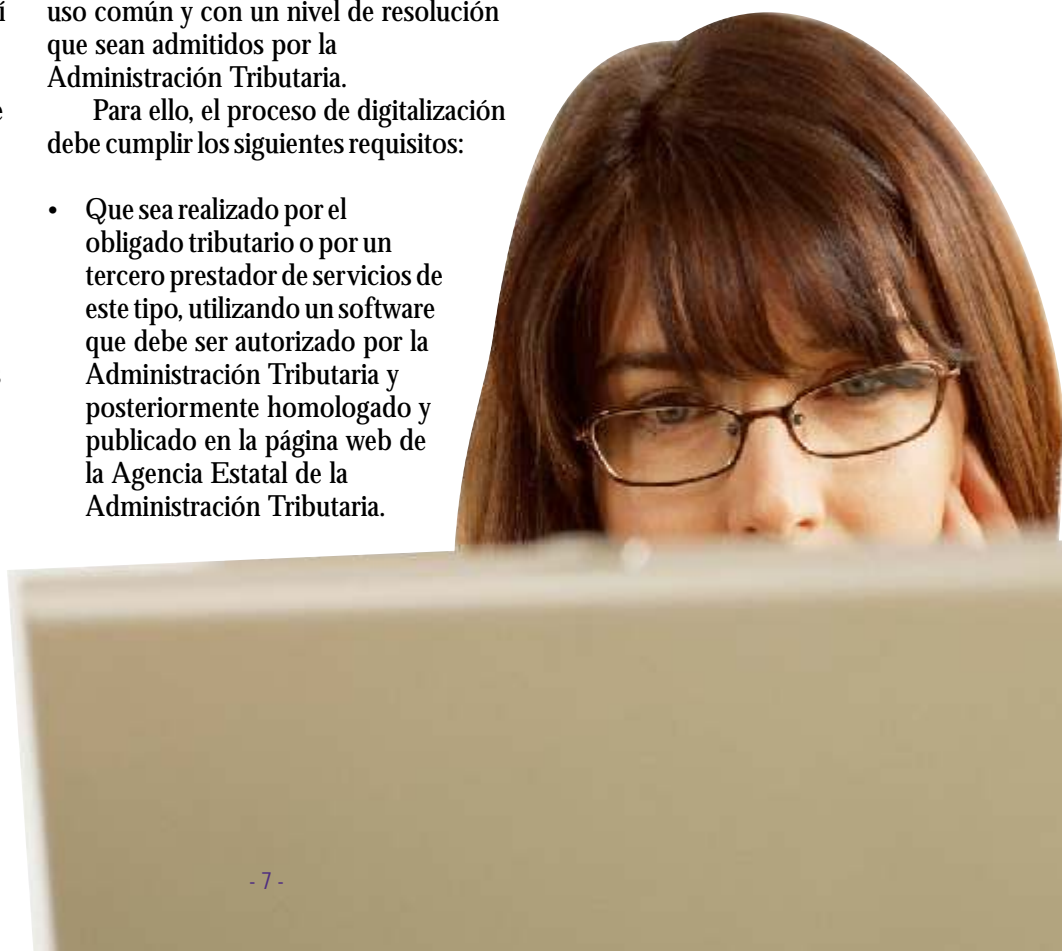
Dicho software debe tener las siguientes funcionalidades:

- Tener una firma de la base de datos que garantice la integridad de los datos e imágenes al cierre de cada período de liquidación al que esté sometido el obligado tributario.

- Permitir un acceso completo y sin demora injustificada a la base de datos.

- Que garantice la obtención de una imagen íntegra y fiel del documento digitalizado y que la imagen digital resultante sea firmada en base a un certificado electrónico.
- Que el resultado de la digitalización certificada se organice en torno a una base de datos documental y que por cada documento digitalizado se conserve un registro de datos con todos los campos existentes en la llevanza de los libros registros del IVA y un campo que contenga un enlace con el documento digitalizado.

Continúa en Pag. 8



E) Otras obligaciones formales

Para facilitar la práctica de comprobaciones administrativas en relación a los documentos que se regulan en la Orden, se establece la obligación de conservar, durante los plazos que resulten de la normativa tributaria, los datos en soporte informático de forma legible y tratable por otros sistemas informáticos distintos mediante una función de exportación de datos.

En definitiva, y al margen de las precisiones de índole técnico contenidas en la Orden, ésta regula una serie de aspectos prácticos que entendemos tienen una gran importancia tanto desde un punto de vista tributario como de gestión documental:

- Por un lado, la conversión de facturas en papel a soporte electrónico permitirá un ahorro de los costes de almacenamiento y una mayor seguridad con respecto a su conservación.

- No obstante, debe tenerse en cuenta que las empresas afectadas por el sistema de facturación telemática deben cumplir con una serie de formalidades, tanto de carácter técnico como jurídico, a los efectos de que las facturas emitidas y recibidas cumplan con los requisitos previstos para la deducibilidad de las cuotas del IVA ya que, como se ha puesto de manifiesto con anterioridad, las facturas emitidas con certificados caducados, revocados o suspendidos se considerarán no emitidas.

Por tanto, se recomienda que las empresas receptoras de facturas telemáticas lleven a cabo todas aquellas medidas de precaución tendentes a asegurar que el certificado de firma electrónica de las entidades emisoras de facturas está en vigor o, al menos, pactar responsabilidades en el caso que no sea así.

- En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que las empresas destinatarias de servicios no están obligadas a recibir las facturas por medios electrónicos: para ello, es necesario obtener el consentimiento de los destinatarios, el cual podrá ser libremente revocado en cualquier momento.

David Navarro
Junior Área Fiscal
dnavarro@ahabogados.com

Transfer pricing (precios de transferencia), una nueva obligación

El análisis de precios de transferencia tiene por objeto principal evaluar si las transacciones efectuadas entre compañías vinculadas se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes.

La Ley 36/2006 de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal modifica de forma sustancial la regulación en materia de precios de transferencia entre compañías vinculadas a partir del 1 de enero de 2007.

La nueva Ley modifica el antiguo redactado del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Anteriormente, la regulación de precios de transferencia entre compañías vinculadas se caracterizaba por las siguientes premisas:

1. Los ajustes a precios de mercado sólo podían ser realizados por la Administración Tributaria. Por lo tanto, la carga de la prueba recaía en la Administración. Como consecuencia de ello, nuestra experiencia demuestra que en los casos de regularización administrativa por precios de transferencia, no suelen imponerse sanciones, sino que la Administración exige únicamente la deuda tributaria, en su caso, dejada de ingresar más los intereses de demora.

2. El contribuyente no tiene obligación de preparar documentación, excepto en el caso de contratos de servicios de apoyo a la gestión y de contribuciones para actividades de investigación y desarrollo.

3. Existe una jerarquía en la

aplicación de los métodos de determinación del valor normal de mercado.

La Ley de Reforma para la Prevención del Fraude Fiscal plantea una importante reforma en lo que se refiere a la regulación relativa a las operaciones vinculadas en general y a los precios de transferencia en particular, cuyas principales novedades son:

- La valoración a precios de mercado de las operaciones entre entidades vinculadas pasa a ser una obligación del contribuyente, con lo que se incrementan las posibilidades de imposición de sanciones.

- Existencia de una obligación del contribuyente de justificar la valoración adoptada mediante la oportuna documentación.

- Se distinguen dos tipos de obligaciones de documentación: la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, y la relativa al propio obligado tributario. Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, (DOUE de 28 de julio de 2006) que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de...

Continúa en Pag. 9

tributaria:

- i) La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario. Es decir, información común armonizada pertinente para todos los miembros del grupo establecidos en la UE (masterfile).
- ii) La documentación del obligado tributario.

La documentación relativa al grupo (masterfile) debe reflejar la realidad económica de la empresa y ofrecer una descripción general del grupo de empresas y de su método de fijación de los precios de transferencia pertinente y accesible para todos los Estados miembros de la UE interesados. El masterfile debe incluir los siguientes elementos:

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten al obligado tributario.
- c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten al obligado tributario.
- d) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.
- e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al obligado tributario y a sus operaciones vinculadas, así como el importe de las contraprestaciones

derivadas de su utilización.

f) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método de fijación de precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.

g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten al obligado tributario.

h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos, celebrados o en curso, relativos a las entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario.

i) Memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

b) Análisis de comparabilidad.

c) Método de valoración elegido así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo, identificando los valores comparables.

d) Criterios de reparto 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.

e) Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

Los métodos elegidos por el obligado tributario deberán basarse en el análisis de comparabilidad y en la información disponible de los comparables. Esto indica la importancia que la Agencia Estatal de Administración Tributaria le ..

Continúa en Pag. 10

... transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006. Es de señalar que, según la reglamentación española, la definición de vinculación es amplia y que el régimen aplica tanto a transacciones entre entidades vinculadas locales como internacionales, dentro y fuera de la UE.

A los efectos de lo dispuesto en artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración

... ha dado al análisis de comparabilidad y al proceso de búsqueda, aceptación y rechazo de comparables.

En cuanto a los acuerdos de reparto de costes, su deducibilidad esta permitida cuando estén soportados por un contrato escrito. Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deberán incluir la identificación de las personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

Adicionalmente, la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal establece un régimen de sanciones por incumplimiento, en materia de precios de transferencia, de las obligaciones establecidas por la ley. Así pues, constituirá infracción tributaria:

(a) No aportar, o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la documentación que deben mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(b) Que el valor normal de mercado que se derive de la documentación que deben mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas no sea el declarado en el Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1º. Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto, la sanción consistirá en multa pecuniaria

fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

2º. Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, si bien con un importe mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1º anterior.

Por tanto, este supuesto contempla dos posibilidades:

- Que solo se dé la segunda de las infracciones, es decir, que el valor normal de mercado que se derive de la documentación que deben mantener a disposición de la Administración tributaria no sea el declarado en el Impuesto, en cuyo caso se aplicará una sanción que consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación.

- Que se den al mismo tiempo las dos infracciones, es decir, el no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deben mantener a disposición de la Administración tributaria, y que el valor normal de mercado que se derive de la documentación no sea el declarado en el Impuesto. En este caso se aplicará como sanción la mayor de las dos infracciones.

Teniendo presente el listado de datos a incluir en el supuesto de incumplimiento de la totalidad de la información que se va a requerir, puede implicar una sanción materialmente significativa, pues tal y como se ha apuntado la sanción es de 15.000 euros por cada epígrafe de información requerida y no informada.

Aunque el Reglamento que debe desarrollar la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal está pendiente de aprobación, y en consecuencia, el régimen sancionador no será aplicable hasta que el reglamento así lo disponga, fuentes de información de la Agencia Tributaria, anuncian su próxima promulgación para principios de 2008, otorgando un periodo de tres meses para la aportación, sustentación y desarrollo de la documentación soporte que sustente la política de precios de transferencia entre empresas vinculadas, periodo de tiempo insuficiente para cubrir las necesidades exigidas por la ley.

Por dicho motivo, y con la vocación de anticiparnos a cualquier problemática derivada del cumplimiento de las obligaciones formales de justificación de los precios de transferencia y la trascendencia de su política de valoración y justificación, y evitar el despliegue de su carácter sancionador, quedamos a su completa disposición a los efectos de aclarar, colaborar y solucionar los problemas originados por la entrada en vigor de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y el futuro reglamento que lo desarrolle.

Francisco Benedé
Socio-Director Área Tributaria
fbenede@ahabogados.com

BARCELONA

Tres Torres, 7 Edif. Audihispana
08017 BARCELONA
T. (0034) 93 206 39 00
F. (0034) 93 206 39 10
bcn@audihispana.com

BILBAO

Gran Vía, 38
48009 BILBAO
T. (0034) 94 423 74 92
F. (0034) 94 424 23 41
bio@audihispana.com

CÁDIZ

Ana de Viya, 3 Edif. Minerva
11009 CÁDIZ
T. (0034) 956 265 052
F. (0034) 956 265 052
cadiz@audihispana.com

CASTELLÓN

Gasset, 10
12001 CASTELLÓN
T. (0034) 964 22 72 70
F. (0034) 964 22 36 66
cas@audihispana.com

MADRID

Genova, 17
28004 MADRID
T. (0034) 91 576 39 99
F. (0034) 91 700 45 32
mad@audihispana.com

MURCIA

Pza. Sta. Gertrudis, 1
30001 MURCIA
T. (0034) 968 22 03 33
F. (0034) 968 21 17 27
mur@audihispana.com

VALENCIA

Avda. Aragón, 12
46021 VALENCIA
T. (0034) 96 337 23 75
F. (0034) 96 337 15 19
val@audihispana.com

PAMPLONA

Etxesakan, 5 Of. B4
31180 PAMPLONA
T. (0034) 948 26 64 62
F. (0034) 948 17 63 62
pamplona@audihispana.com

YECLA

Juan Ortuño, 2
30510 YECLA
T. (0034) 968 79 12 09
F. (0034) 968 71 81 91
yec@audihispana.com

ZARAGOZA

Don Jaime I, 6 Duplicado
50001 ZARAGOZA
T. (0034) 976 22 67 46
F. (0034) 976 21 70 46
zgz@audihispana.com

Los artículos y estudios que se incluyen en este boletín tienen un carácter meramente informativo. Le aconsejamos acudir a cualquiera de nuestros despachos a fin de obtener un asesoramiento especializado acorde a sus necesidades. Los artículos y estudios incluidos son responsabilidad de sus autores, no asumiendo por ellos Audihispana Grant Thornton Asesores Legales y Tributarios, responsabilidad alguna.