

Casos prácticos para el análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones vinculadas en el ámbito de la declaración informativa modelo 232

Antonio Pascual Martínez Alfonso

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Técnico de Hacienda del Estado

Profesor de Contabilidad y Derecho Financiero y Tributario. CEF.- UDIMA

EXTRACTO

La regulación y control de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas ha sido desde hace tiempo objeto de especial seguimiento y análisis por parte tanto del legislador como de los órganos encargados de la efectiva y correcta aplicación del sistema tributario español, tarea encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tradicionalmente, esta obligación de información se ha llevado a cabo mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo 200 de declaración del IS de cada año, y ello ha sido así hasta las declaraciones correspondientes a los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha optado por trasladar la referida información y alguna otra más adicional a la declaración informativa, modelo 232, en la que se informe expresamente de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Es en este contexto, y en continuidad con el artículo publicado en esta misma revista en noviembre de 2017 (número 416), donde volvemos a plantear el desarrollo de más casos prácticos, al objeto de disipar dudas en relación con esta nueva declaración informativa.

Así, y en relación con las obligaciones de información que se exigieron en noviembre del año anterior (primer año de declaración de esta nueva declaración informativa), tenemos que señalar que para los periodos impositivos iniciados en 2017, cuya declaración se va a presentar con carácter general en noviembre de 2018, no se ha producido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación, ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, ni tampoco en la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto (BOE de 30 de agosto de 2017), por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Por tanto, lo que aquí pretendemos es continuar analizando de forma eminentemente práctica los términos y cuantías en los que procede ofrecer dicha información, como una obligación distinta e independiente de las obligaciones de documentación de las referidas operaciones con personas o entidades vinculadas.

Palabras clave: casos prácticos; operaciones vinculadas; obligaciones de documentación; obligaciones de declaración; declaración informativa; modelo 232.

Sumario

1. Introducción
2. Obligados a presentar el modelo 232 y plazo de presentación
 - 2.1. Plazo de presentación
3. Ámbito objetivo de aplicación. Operaciones objeto de declaración
 - 3.1. Información de operaciones genéricas con personas o entidades vinculadas
 - 3.2. Información sobre operaciones específicas
 - 3.3. Información de operaciones por referencia a la cifra de negocios: Regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas
 - 3.4. Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles
 - 3.5. Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales
4. Conclusiones
5. Casos prácticos para determinar las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas en la declaración informativa modelo 232

Anexo

1. INTRODUCCIÓN

En el análisis y tratamiento de las obligaciones formales en materia de operaciones vinculadas, debemos distinguir entre las obligaciones específicas de documentación de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, que debe ponerse a disposición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria (generalmente en el marco de un procedimiento inspector), y la obligación de declaración de las mismas a la AEAT, actualmente mediante un modelo normalizado (declaración informativa), que es el 232.

Así, en lo referente a las obligaciones de documentación específica que deben elaborar las entidades afectadas que realicen este tipo de operaciones, distinguimos tres niveles de documentación:

1. Documentación normal, para entidades o grupos de entidades con cifra de negocios en el periodo impositivo superior o igual a 45.000.000 de euros.
2. Documentación con un contenido simplificado, para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo sea inferior a 45.000.000 de euros y superior a 10.000.000 de euros.
3. Documentación con un contenido muy simplificado, para las entidades que en el periodo impositivo reúnan las condiciones para ser calificadas como entidades de reducida dimensión (art. 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS –LIS), que puede entenderse cumplimentada si el obligado tributario en cuestión envía a la AEAT el modelo normalizado que figura en el anexo V de la orden ministerial que aprueba el modelo 200 del IS-2015.

Por otra parte, aquellas entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la ley del impuesto, y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país (*country by country*), a lo que se refiere el artículo 14 del Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS)¹. Esta infor-

¹ «Artículo 14. Información país por país.

1. La información país por país establecida en este artículo resultará exigible a las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 13 de este reglamento, exclusivamente, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.
2. La información país por país comprenderá, respecto del periodo impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:
 - a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
 - b) Resultados antes del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

mación se concreta en el modelo 231 (véase la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre –BOE de 30 de diciembre de 2016–, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país), por el que el Estado español se hace eco de las conclusiones adoptadas en el denominado Plan de acción BEPS (del inglés, Base Erosion and Profit Shifting) (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y, en concreto, en relación con la acción 13, relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

Asimismo, a través de esta declaración informativa del modelo 231, se da trasposición a la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. La citada directiva regula en el ámbito de la Unión Europea el informe país por país que los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en toda la Unión se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las Administraciones tributarias.

También deberán aportar esta información (modelo 231) aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se produzcan determinadas circunstancias que se concretan en el artículo 13.1 del RIS.

Sin embargo, la obligación de declaración de las referidas operaciones con personas o entidades vinculadas está regulada en la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. No obstante, debemos señalar que la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, cuando así proceda, es una obligación distinta e independiente de la obligación de información de las mismas, regulada en la orden ministerial antes citada.

En este sentido, el artículo 13.4 del RIS dispone que debe incluirse en las declaraciones que así se prevea la información relativa a las operaciones vinculadas. Esta obligación de información se

-
- c) Impuestos sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
 - d) Impuestos sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
 - e) Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
 - f) Plantilla media.
 - g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
 - h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
 - i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.
3. La información establecida en este artículo se presentará en euros».

ha llevado a cabo hasta el ejercicio 2015 mediante la cumplimentación de un cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en la página 20 del modelo 200 de declaración del IS, al cual se añadió para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015 un nuevo cuadro específico relativo a las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, esta información se exige a través de la nueva declaración informativa, modelo 232, en la que se debe informar expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas, así como de las situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, de las que tradicionalmente también se venía informando en la propia declaración del IS.

Así, esta orden ministerial se dicta en desarrollo del artículo 13.4 del RIS (que no establece ninguna restricción específica en cuanto a la obligación de informar, siempre que se trate de información relativa a operaciones con personas o entidades vinculadas) y regula en qué casos y con qué límites se deberá informar sobre este tipo de operaciones, basándose en la necesidad de contar con una información que es esencial en la lucha contra el fraude fiscal.

Recordamos que la misma entró en vigor el 31 de agosto de 2017 (día siguiente al de su publicación en el BOE) y se aplicó por primera vez para las declaraciones correspondientes a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

2. OBLIGADOS A PRESENTAR EL MODELO 232 Y PLAZO DE PRESENTACIÓN

Tal y como dispone el artículo 2.1 de la orden, estarán obligados a presentar el modelo 232 y cumplimentar la «información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS) los contribuyentes del IS y del IRNR que actúen mediante establecimiento permanente, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, que realicen las operaciones con personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 18.2 de la LIS, que analizamos en el siguiente epígrafe. Por tanto, las personas físicas residentes, realicen o no actividades o explotaciones económicas, no están obligadas a presentar el modelo 232 por las operaciones que puedan realizar con otras entidades o personas vinculadas.

2.1. PLAZO DE PRESENTACIÓN

El modelo 232 deberá presentarse, en caso de que el periodo impositivo coincida con el año natural, durante el mes de noviembre posterior al cierre del ejercicio. En caso contrario, la presentación deberá realizarse en el mes siguiente a los 10 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo al que se refiera la información que se debe suministrar. La presentación del modelo se efectuará de forma obligatoria por vía electrónica a través de internet.

Veamos algunos ejemplos relativos al plazo de presentación:

- Periodo impositivo del 1 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017: se presentará durante el mes de noviembre de 2018.
- Periodo impositivo del 1 de octubre de 2017 al 30 de septiembre de 2018: se presentará durante el mes de agosto de 2019.
- Periodo impositivo del 1 de marzo de 2017 al 31 de octubre de 2017: se presentará durante el mes de septiembre de 2018.

Es importante señalar que la no presentación en plazo de esta declaración informativa, así como la presentación incorrecta de la misma (por ejemplo, por omisión de operaciones), no tiene el régimen sancionador específico por falta de aportación o por aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación específica de las operaciones vinculadas, previsto en el artículo 18.13 de la LIS.

En estos casos, se aplica el régimen sancionador previsto en los artículos 198² y 199³ de la Ley general tributaria (LGT), que hacen referencia a infracciones tributarias por no presentar en

² **«Artículo 198.** *Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.*

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros. Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados».

³ **«Artículo 199.** *Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.*

plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, y a infracciones tributarias por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda pública, respectivamente.

3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN. OPERACIONES OBJETO DE DECLARACIÓN

En este sentido, la referida orden obliga a la información de las operaciones vinculadas en los términos y a partir de las cuantías que se indican en los siguientes epígrafes:

3.1. INFORMACIÓN DE OPERACIONES GENÉRICAS CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

En relación con el cuadro denominado «Información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS), las reglas y límites para informar acerca de las operaciones realizadas son las siguientes:

1. Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones (todas, es decir, tanto operaciones genéricas como operaciones específicas) en el periodo impositivo supere los

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

[...]

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75% del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10%, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1% del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros».

250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado. Es importante señalar que no se establece un importe mínimo por operación, con lo que, una vez que en el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona se superan los 250.000 euros, se deberán informar todas línea a línea, cualquiera que sea el importe individual de cada una de ellas; eso sí, agrupadas por mismo tipo de operación y mismo método de valoración.

2. No obstante, y al igual que dispone el artículo 13.3 del RIS en lo referente a la no obligación de documentación específica de las operaciones vinculadas en los supuestos en él contemplados⁴, no será obligatorio cumplimentar la «información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS) del modelo 232 respecto a las siguientes operaciones:
 - a) Las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
 - b) Las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda. No obstante, sí que deberán presentar el modelo 232 en el caso de uniones temporales de empresas, o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.
 - c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

⁴ El reglamento del impuesto (RIS) regula las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos antes expuestos, señalando en el apartado 3 del artículo 13 que la documentación específica no resultará de aplicación en los siguientes supuestos:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la ley del impuesto.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la ley del impuesto.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

3.2. INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES ESPECÍFICAS

Además, se establece la obligación de informar sobre las operaciones específicas (son operaciones excluidas del contenido simplificado de las obligaciones de documentación, reguladas en los arts. 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS) siempre que el importe conjunto de cada tipo de operación en el periodo impositivo y con todas las partes vinculadas supere los 100.000 euros, independientemente del método de valoración utilizado, debiendo informarse en este supuesto, línea a línea, de cada operación con independencia de su importe, una vez que el conjunto de las mismas (del mismo tipo de operaciones) supere el límite conjunto antes referido de 100.000 euros.

3.3. INFORMACIÓN DE OPERACIONES POR REFERENCIA A LA CIFRA DE NEGOCIOS: REGLA ESPECIAL PARA EVITAR QUE SE PRODUZCA EL FRACCIONAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Se trata de una regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas, de tal forma que, aun cuando no se superen los importes conjuntos anteriormente mencionados en los epígrafes 3.1 y 3.2, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones (tanto genéricas como específicas), realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, del mismo tipo y método de valoración utilizado, cuando el importe del conjunto de las mismas en el periodo impositivo sea superior al 50% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

Precisiones

Esta es la interpretación del Departamento de Gestión Tributaria y la que figura en las instrucciones para la cumplimentación del modelo 232, el cual da a entender que el citado precepto se refiere a las operaciones realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, agrupadas por tipo de operación y mismo método de valoración, sin embargo, de la lectura literal de la norma parece desprenderse que se refiere a las operaciones del mismo tipo y método de valoración con la misma persona o entidad vinculada.

Esta situación se puede dar en operaciones de pequeño importe en las que se produzca una facturación de bienes, prestaciones de servicios, intangibles, etc., casi en exclusiva a otras entidades vinculadas, o facturación de los socios por actividades profesionales o no, casi en exclusiva para su sociedad, en las que, a pesar de que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones (no específicas con carácter general) en el periodo impositivo no supere los 250.000 euros, al poner en conexión el importe de las operaciones realizadas con el 50% de la cifra de negocios de la entidad, nace la obligación de declarar la operación si se supera tal límite. Véase que los parámetros de cálculo y, en consecuencia, la obligación de declarar se miden de forma conjunta para las operaciones del mismo tipo y método de valoración, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas.

EJEMPLO

La sociedad X tiene una cifra de negocios de 300.000 euros y ha tenido arrendamientos con la entidad vinculada A por 100.000 euros y otros arrendamientos con la entidad vinculada B por 100.000 euros. Asimismo, ha prestado servicios de asesoramiento a la entidad vinculada A por 15.000 euros y otros asesoramientos a la entidad vinculada B por 25.000 euros. No ha realizado más operaciones de estos tipos con otras partes vinculadas.

Como el total de arrendamientos (es un tipo de operación con clave 8, según dispone la orden en el artículo 3.1 f) con todas las partes vinculadas es de 200.000 > 50 % de 300.000, habría que declarar ambas operaciones.

Como el total de prestaciones de servicios por asesoramiento (es un tipo de operación diferente de la anterior, y con clave 6, según dispone la orden en el artículo 3.1 f) con todas las partes vinculadas es de 40.000 < 50 % de 300.000, no habría que declarar ambas operaciones.

La información antes expuesta en los epígrafes 3.1, 3.2 y 3.3 se presenta en la siguiente imagen:



MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales.

Modelo
232

Declaración relativa al periodo impositivo comprendido desde

EL AL

Identificación (1)

NIF Entidad Apellidos y nombre o razón social

Devengo (2)

Ejercicio

Tipo ejercicio

Código CNAE (2009) actividad principal

Declaración complementaria

Declaración sustitutiva

Nº de justificante de la declaración anterior

Información operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS) (3)

Declare separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo pero que utilicen métodos de valoración diferentes.

Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social	Tipo vinculación	Código provincia/pais	Tipo de operación	Ingreso(I)/ Pago (P)	Método valoración (artº 18.4 LIS)	Importe operación

En lo referente al tipo de operación, la orden ministerial establece en el artículo 3.1 f) los siguientes tipos:

- Clave 1. Adquisición/Transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales, etc.).
- Clave 2. Adquisición/Transmisión/Cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, *know-how*, etc.
- Clave 3. Adquisición/Transmisión de activos financieros representativos de fondos propios.
- Clave 4. Adquisición/Transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones tipo 5).
- Clave 5. Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses).
- Clave 6. Servicios entre personas o entidades vinculadas (art. 18.5 de la LIS) (incluidos rendimientos de actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.).
- Clave 7. Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (art. 18.7 de la LIS).
- Clave 8. Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones (plusvalías o minusvalías).
- Clave 9. Intereses de créditos, préstamos y demás activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías).
- Clave 10. Rendimientos del trabajo, pensiones y aportaciones a fondos de pensiones y a otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.
- Clave 11. Otras operaciones.

3.4. OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN CASO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

En relación con las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y disp. trans. vigésima de la LIS, por Patent Box), el contenido de la declaración se presenta en la siguiente imagen:

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 20 ^a LIS) (4)					
Nº identificación de la matriz		Razón social (matriz)			
Declare separadamente por persona o entidad vinculada las rentas sobre las que se aplique la reducción.					
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación

3.5. OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO PARAÍSO FISCALES

Por otra parte, y en relación con el cuadro denominado «Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», debe informarse en aquellos casos en los que el contribuyente realice operaciones de cualquier tipo o tenga valores (en entidades participadas o emisoras de los mismos) en países o territorios calificados como paraísos fiscales, y ello independientemente del importe de las mismas. Esta información se muestra en dos cuadros diferenciados.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (5)						
Operaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales						
Descripción de la operación	Persona o entidad residente en país o territorio calificado como paraíso fiscal	F/J/Otra	Clave país/territorio	País o territorio calificado como paraíso fiscal	Importe	
Tenencia de valores relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales						
Tipo	Entidad participada o emisora de los valores	País o territorio calificado como paraíso fiscal		Clave país/territorio	Valor de adquisición	% Particip.

4. CONCLUSIONES

Conforme a lo anteriormente expuesto, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

Si no existe obligación de documentar una operación vinculada (véase el art. 13.3 del RIS), nunca va a existir obligación de declararla, salvo que:

- a) Se trate de operaciones específicas, en cuyo caso, y según lo dispuesto por la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, se mantiene la obligatoriedad de informar de todas las operaciones específicas realizadas en el periodo impositivo cuando para cada tipo de estas operaciones con todas las partes vinculadas se supere en el mismo el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.
- b) Se trate de operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas que supongan más del 50 % de la cifra de negocios de la empresa del periodo impositivo, en cuyo caso, también hay que informar de las mismas y ello con independencia de su importe.

De forma gráfica, podemos reflejar lo expuesto de la siguiente manera:

Cuadro-Resumen de obligaciones		
Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
Operaciones excluidas de documentación y declaración		
• Grupo fiscal (independientemente del volumen de operaciones)	No	No
• AIES, UTES (independientemente del volumen de operaciones)	No	No
• Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independientemente del volumen de operaciones)	No	No
Operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad o en el caso de operaciones específicas con todas las personas o entidades vinculadas		
Hasta 250.000 € de operaciones con cada persona o entidad vinculada (no operaciones específicas)	No	No, salvo (1) .../...

Cuadro-Resumen de obligaciones		
Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
.../...		
Hasta 250.000 € de operaciones con todas las personas o entidades vinculadas (en operaciones específicas)		
<ul style="list-style-type: none"> • Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo \leq 100.000 € 	No	No, salvo (1)
<ul style="list-style-type: none"> • Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo $>$ 100.000 € 	No	Sí (2)
Más de 250.000 € de operaciones vinculadas (del tipo general o específicas) con la misma persona o entidad	Sí	Sí
<p>(1) Salvo que el conjunto de cada uno de este tipo de operaciones, que, a su vez, utilice el mismo método de valoración, supere con todas las partes vinculadas en el periodo impositivo el 50 % de la cifra de negocios de la entidad.</p> <p>(2) Véase el artículo 2.1 b) de la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto (BOE de 30 de agosto de 2017), por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.</p>		

<p>Operaciones específicas (a las que no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación)</p>	<p>a) 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 ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.</p> <p>b) Las operaciones de transmisión de negocios.</p> <p>c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas 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 calificados como paraísos fiscales.</p> <p>d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.</p> <p>e) Las operaciones sobre activos intangibles.</p> <p>No obstante, en el supuesto de que las anteriores operaciones se realicen por entidades de reducida dimensión o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad global que se regula en el artículo 17 del RIS.</p>
--	---

Precisiones

1. Quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales estarán obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el RIS, y no resultará de aplicación el límite de los 250.000 euros de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, es decir, tienen que tener la documentación desde el importe de 1 euro.
2. Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

5. CASOS PRÁCTICOS PARA DETERMINAR LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DE DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MODELO 232

Nota previa 1. Los supuestos que se plantean a continuación, y salvo que se diga lo contrario, no tienen relación alguna entre sí.

Nota previa 2. Todos los casos prácticos vienen referidos al periodo impositivo 2017, el cual coincide con el año natural, en cuyo caso la declaración informativa deberá presentarse durante el mes de noviembre de 2018.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Operaciones genéricas, compra y venta de mercancías

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: compra de géneros para la venta por importe de 200.000 euros a la sociedad X, SL, y venta de mercancías por importe de 240.000 euros de valor de mercado, a la mujer (empresaria individual) de un socio de la empresa que posee el 40 % de la misma. Se trata de operaciones generales (no específicas).

Método de valoración aplicado: en ambas operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: Ama, SL posee el 30 % de la sociedad X, SL.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las dos operaciones, y ello con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación de declaración, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que, en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3 del referido artículo, puesto que la totalidad de las operaciones del mismo tipo y método, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que $200.000 + 240.000 < 50\% \text{ s}/5.500.000$.

Precisiones

Nótese que tanto la compra como la venta de géneros son operaciones del mismo tipo, que se declararán con clave 1 (véase el art. 3.1 f) de la orden), y, a los efectos de los límites, las operaciones tanto de ingreso como de pago se suman en términos absolutos.

Bis: Supóngase que la cifra de negocios de Ama, SL en el periodo es de 600.000 euros.

Véase que, en este caso, tampoco resultan exigibles las obligaciones de documentación, pero sí que hay obligación de declaración de ambas cada una en una línea, ya que $200.000 + 240.000 > 50\% \text{ s}/600.000$.

Por otra parte, cabe señalar que la empresaria individual no tiene que declarar operación alguna en el modelo 232, ya que no debe presentar el mismo, y la empresa X, SL tampoco tendrá obligación ni de declarar ni de documentar esta operación, salvo que la misma suponga más del 50% de su cifra de negocios, en cuyo caso sí deberá declararla.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Operaciones con intangibles y venta de inmuebles

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: pagos por el arrendamiento de una patente a un socio por importe de 90.000 euros y venta a otro socio de un inmueble por importe de 75.000 euros de valor de mercado. Son operaciones específicas, según la LIS y el RIS.

Método de valoración aplicado: en ambas operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: cada uno de los socios posee el 50% de la sociedad.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las dos operaciones, y ello con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación de declaración, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que, en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que el importe conjunto de cada tipo de operación específica (los 90.000 € por el arrendamiento de la patente son clave 2, mientras que los 75.000 € de la venta del inmueble son clave 1 y, por tanto, son tipos de operaciones diferentes) no supera en el periodo impositivo, con todas las partes vinculadas, los 100.000 euros, ni el apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que $90.000 < 50\% \text{ s}/5.500.000$ y, de forma independiente, $75.000 < 50\% \text{ s}/5.500.000$.

Bis: Supóngase que las operaciones realizadas son las siguientes: los pagos por el arrendamiento de una patente a un socio son por importe de 120.000 euros y la venta a otro socio de un inmueble lo es por importe de 110.000 euros de valor de mercado. Son operaciones específicas, según la LIS y el RIS.

Véase que, en este caso, tampoco resultan exigibles las obligaciones de documentación, pero sí que hay obligación de declaración de ambas, cada una en una línea, ya que se trata de operaciones específicas y el importe conjunto con todas las partes vinculadas de cada uno de este tipo de operaciones supera en el periodo impositivo los 100.000 euros (art. 2.1 b) de la orden).

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Servicios administrativos, intereses de préstamos y devolución de préstamos. Grupo mercantil

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 2.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 2.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: ha facturado por servicios administrativos y de gestión a la sociedad X 100.000 euros, a la sociedad Y 120.000 euros y a la sociedad Z 140.000 euros. Las liquidaciones de intereses practicadas por préstamos en el periodo impositivo han ascendido a 25.000 euros a la sociedad X, a 30.000 euros a la sociedad Y y a 40.000 euros a la sociedad Z. Los importes de devolución de los préstamos de cada sociedad a Ama, SL han ascendido en el periodo impositivo a 50.000 euros de X, a 60.000 euros de Y y a 100.000 euros de Z. Se trata de operaciones generales (no específicas).

.../...

.../...

Método de valoración aplicado: en todas las operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: la sociedad Ama, SL posee el 100 % del capital de las sociedades X, Y y Z, a las que presta servicios administrativos, y también actúa financiando las necesidades de tesorería de las mismas.

Importe neto de la cifra de negocios de X en 2016: 1.500.000 euros, y en 2017: 2.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios de Y en 2016: 1.700.000 euros, y en 2017: 2.100.000 euros.

Importe neto de la cifra de negocios de Z en 2016: 1.800.000 euros, y en 2017: 2.200.000 euros.

Las cuatro sociedades forman grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio (CCo.).

Por tanto, y atendiendo a la suma de las cifras de negocio de las cuatro entidades durante el año anterior, nos encontramos ante empresas que se califican como de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101.3 de la LIS, y ello tiene efecto en el nivel y volumen de las obligaciones de documentación a preparar, siempre que proceda documentar las operaciones realizadas.

SOLUCIÓN

No son exigibles las obligaciones de documentación para ninguna de las operaciones realizadas con cada una de las tres sociedades del grupo mercantil, ya que el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas con cada una de ellas no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

A los efectos señalados solo se suman para cada entidad lo facturado por servicios administrativos y de gestión y las liquidaciones de intereses practicadas por préstamos, sin que se tengan en cuenta, ya que no es contraprestación, los importes por devolución de préstamos, ni tampoco, en su caso, los importes recibidos en su momento por la concesión del mismo. Así, en materia del cómputo del importe de intereses y rendimientos, puede verse la Consulta de la DGT V0767/2011, de 24 de marzo (NFC040801), en la que se aclara que, a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación (y, por lo tanto, entendemos que tampoco de declaración de tales operaciones), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

No obstante, hay otras consultas, tal como V1238/2013, de 12 abril (NFC047541), V0209/2012, de 2 de febrero (NFC043647), V1341/2012, de 21 de junio (NFC044754) y V1787/2012, de 14 de septiembre (NFC045408) en las que se establece de manera poco ortodoxa y menos afortunada la forma de cómputo de los mismos en el conjunto global de la operación.

En cuanto a la obligación de declaración de las mismas, tampoco la hay, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que, en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232,

y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

Véase que lo facturado por servicios administrativos y de gestión a las tres sociedades vinculadas supone $100.000 + 120.000 + 140.000 < 50\% \text{ s}/2.500.000$.

Y las liquidaciones de intereses realizadas a las tres sociedades vinculadas suponen $25.000 + 30.000 + 40.000 < 50\% \text{ s}/2.500.000$.

Por lo que tampoco por este apartado está obligada a declarar operación alguna.

Precisiones

No obstante lo señalado, tenemos nuestras dudas en cuanto a la obligación de declarar (que no de documentar) en el caso de las operaciones realizadas con la sociedad Z, y ello con base en las siguientes consideraciones:

1. El importe total de las operaciones en sentido amplio con esta sociedad Z asciende a $140.000 + 40.000 + 100.000 = 280.000$ euros > 250.000 euros.
2. Tal y como está configurado el esquema de obligaciones formales en esta materia, la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, cuando así proceda, es una obligación distinta e independiente de la obligación de información de las mismas, máxime con la aprobación del modelo 232.
3. En la letra f) del apartado 1 del artículo 3 de la orden, hay un tipo de operación con clave 5, que recoge las siguientes operaciones: operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses), lo que nos lleva a plantearnos las siguientes cuestiones: ¿esta clave realmente es necesaria, o es un copia y pega de las claves que había en el modelo 200 de los ejercicios 2015 y anteriores, las cuales tampoco hacían falta, y ello con base en la Consulta V0767/2011, antes citada, puesto que ni la concesión de préstamos ni la devolución de los mismos suponen contraprestación alguna, y además tales importes no deben computar en el límite de los 250.000 euros?, ¿se trata de un error y, por tanto, esta clave debería desaparecer, ya que no tiene sentido alguno en estos casos?, ¿la clave es correcta, ya que una cosa es documentar y otra informar y, por tanto, en la medida en que todas las operaciones, sean contraprestación o no, superen los 250.000 euros, deben ser informadas en el 232?, ¿la clave es correcta porque está pensada para recoger otros casos de sectores específicos, tales como seguros, banca, etc.?

En fin, la solución tiene que venir a través de las consultas que evacue la Dirección General de Tributos (DGT), pero, si tuviéramos que aventurar una respuesta, sería que esa clave es innecesaria y no tiene ningún sentido, ya que la regulación tanto de las obligaciones de documentación que hace el RIS, como de la obligación de declaración que se hace en el artículo 2 de la orden ministerial, hacen referencia a las «Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado», y, siendo así, en el caso que nos ocupa, el importe total de la contraprestación de las operaciones realizadas con la sociedad Z asciende a $140.000 + 40.000 = 180.000$ euros, importe que es menor de 250.000 euros, por lo que, tal y como hemos señalado anteriormente, no hay obligación de declarar las operaciones con esta sociedad.

Bis: Supóngase que la cifra de negocios total del grupo fuera desde hace más de 4 años en torno a los 15.000.000 de euros y que el total de operaciones genéricas (no específicas) realizadas con la sociedad X ascienda a 400.000 euros, con Y, a 300.000 euros, y con Z, a 220.000 euros.

En este caso, el total de las operaciones realizadas, por una parte, con la sociedad X y, por otra, con la sociedad Y supera para cada una de ellas los 250.000 euros de contraprestación, por lo que hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y, asimismo, deben declararse todas con independencia de su importe, atendiendo al tipo y método de valoración utilizando líneas distintas para cada operación, en el modelo 232.

Ahora bien, la documentación a elaborar por todas estas sociedades no puede ser de carácter «muy simplificado», porque a pesar de que individualmente cada una de las empresas cumple las condiciones para ser ERD, al formar parte de un grupo mercantil, se suman las cifras de negocios (efectuando las correspondientes eliminaciones por operaciones internas) de todas y cada una de las que componen el grupo, por lo que la documentación a elaborar será simplificada (aquella que se exige a los obligados tributarios para cifras de negocios superiores a 10.000.000 de € e inferiores a 45.000.000 de €), y no será exigible la documentación del grupo, ya que la cifra neta de negocios del mismo es inferior a 45.000.000 de euros.

Por otra parte, también es importante señalar que, de conformidad con lo que dispone el artículo 101.4 de la LIS, los incentivos fiscales establecidos para las ERD también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el párrafo anterior alcancen la referida cifra de negocios de 10.000.000 de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último. Por tanto, en el caso de que en la empresa o empresas del grupo, en su caso, concurren estas circunstancias, entendemos que durante esos 3 años pueden seguir cumpliendo sus obligaciones de documentación con un contenido muy simplificado en los términos que se expresan a continuación.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la documentación específica por operaciones vinculadas tendrá el siguiente contenido simplificado:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) 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.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

No obstante, si la empresa o el grupo, en su caso, tuviera una cifra de negocios durante el año anterior inferior a 10.000.000 de euros y, por tanto, se calificara como ERD, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado y se entenderá cumplimentada, si el obligado tributario así lo desea, al presentar el modelo normalizado que figura en el anexo V del modelo 200 del IS-2015:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) 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.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.

Por último, cabe señalar que el total de las operaciones realizadas con la sociedad Z no supera en el periodo impositivo los 250.000 euros de contraprestación, por lo que no hay obligación de documentación de todas estas operaciones y tampoco hay obligación de declaración de las mismas en el modelo 232.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Operaciones específicas por venta de inmuebles

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

.../...

.../...

Operaciones realizadas: ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: venta de un inmueble a un administrador y socio por importe de 95.000 euros y venta de otro inmueble a un hermano del administrador por importe de 280.000 euros, ambos a valor de mercado. Se trata de operaciones específicas.

Método de valoración aplicado: en ambas operaciones, el precio libre comparable, habiendo solicitado una tasación a una empresa especializada.

Otra información: la participación del administrador y socio en la empresa es del 8 %.

SOLUCIÓN

- Con independencia de que se trate de una operación específica, no es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 95.000 euros, pero sí la obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles, 95.000 + 280.000 (tipo de operación con clave 1), realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros.
- Sí es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 280.000 euros, porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. También hay obligación de declaración tanto por el apartado 1 a) del artículo 2 de la orden (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona supera los 250.000 €), como por el 1 b), ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación con clave 1) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros. En concreto, en este ejercicio, el importe de este tipo de operaciones con las partes vinculadas asciende a $95.000 + 280.000 = 375.000$ euros.

Precisiones

La documentación a aportar en caso de comprobación, y considerando que la entidad tiene una cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 10.000.000 de euros (es empresa de reducida dimensión), es la que determina el artículo 16.5 y 16.1 del RIS:

.../...

.../...

- Artículo 16.5, último párrafo, del RIS: «[...] en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la ley del impuesto (ERD) o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del reglamento».
- Artículo 16.1 del RIS.

«1. La documentación específica del contribuyente deberá comprender:

a) Información del contribuyente:

1.º 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.

2.º 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 periodo impositivo.

3.º Principales competidores.

b) Información de las operaciones vinculadas:

1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

2.º 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.

3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 de este reglamento. (Este apartado es el único que no se exige, pero sí resulta exigible en relación con las operaciones específicas antes señaladas a las empresas cuya facturación sea superior a 10.000.000 de €).

4.º 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.

5.º 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.

.../...

.../...

6.º 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.

7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

1.º Estados financieros anuales del contribuyente.

2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.

3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden».

Por tanto, y teniendo en cuenta que se trata de operaciones específicas y que a las mismas no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación, aunque sean realizadas por una ERD, entendemos que debe apoyar su valor de mercado en algún informe o tasación, siendo plenamente admisible la tasación realizada por una empresa especializada, a los efectos de cumplir adecuadamente con las obligaciones de documentación de la referida operación. No obstante, en un posible procedimiento inspector, la Administración no tiene por qué aceptar necesariamente esta tasación, pudiendo instar la tasación pericial contradictoria a los efectos de determinar el correspondiente valor de mercado, pero, en todo caso, ya no habrá sanción específica por no cumplir con las obligaciones de documentación de la referida operación.

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Operaciones generales y operaciones específicas

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios en los últimos 4 años: alrededor de 25.000.000 de euros.

.../...

.../...

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 26.500.000 euros.

Operaciones realizadas: ha realizado en este periodo las siguientes operaciones con un socio 1 que posee el 40 % de la sociedad: ha recibido facturas por servicios profesionales de ingeniería que el socio ha prestado a la sociedad por importe de 50.000 euros y también ha pagado por el arrendamiento de una patente propiedad del socio 70.000 euros anuales. Otro socio 2 que posee el 25 % y es administrador ha facturado a la empresa 60.000 euros por reparación de maquinaria industrial. Este socio realiza su actividad económica por signos, índices o módulos desde hace más de 5 años. Además, tiene arrendada una patente de su propiedad a la empresa también por 70.000 euros anuales. Por otra parte, Ama SL ha percibido en este ejercicio económico 75.000 euros de la sociedad X, SL, por la cesión de uso de un modelo de utilidad, y también ha vendido a W, SL mercancías por importe de 150.000 euros. Se trata de operaciones generales y otras específicas.

Método de valoración aplicado: en todas las operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: Ama, SL posee el 40 % de la sociedad X, SL, y X, SL tiene el 30 % de W, SL. Por tanto, las operaciones de Ama, SL con X, SL son vinculadas, y también las de X, SL con W, SL, pero no son vinculadas las operaciones que realiza Ama, SL con W, SL, ya que la participación indirecta no llega al 25 %.

SOLUCIÓN

No son exigibles las obligaciones de documentación para ninguna de las operaciones realizadas con cada uno de los socios, ni tampoco para las realizadas con la sociedad X, SL, ya que el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas (tanto genéricas como específicas) con cada uno de ellos no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Además, las operaciones realizadas con W, SL no son vinculadas, ya que el porcentaje de participación indirecto que posee Ama, SL sobre esta sociedad es del $12\% = 40\% \times 30\%$, y la norma determina que como mínimo la participación indirecta sea del 25 %.

Respecto de la obligación de declaración de las referidas operaciones, proceden las siguientes consideraciones:

En relación con el socio 1, no hay obligación de declarar los servicios profesionales de ingeniería que el mismo ha prestado a la sociedad por importe de 50.000 euros, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas asciende a $50.000 + 70.000 = 120.000$ euros.

Sin embargo, sí que procede declarar el arrendamiento de la patente, porque es una operación específica y el conjunto de estas operaciones de este tipo (que tienen clave 2) con todas las personas vinculadas asciende a $70.000 + 70.000 + 75.000 = 215.000$ euros, importe que supera el umbral de los 100.000 euros que dispone la orden ministerial en el artículo 2.1 b).

Por otra parte, también se puede apreciar que, dada la elevada cifra de negocios de la empresa, no resulta de aplicación el apartado 3 del referido artículo, puesto que la totalidad de las operaciones del mismo tipo y método de valoración, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, no supera en el periodo impositivo, en ningún caso, el 50% de la cifra de negocios de la entidad. A estos efectos, cabe señalar que se referenciarían de forma separada con el 50% de la cifra de negocios:

- Las prestaciones de servicios profesionales de ingeniería y la reparación de maquinaria industrial que hace el socio que realiza su actividad económica por signos, índices o módulos (tipos de operación con clave 6).
- El arrendamiento de las patentes por parte de los socios y la cesión de uso del modelo de utilidad por parte de Ama, SL a X, SL (tipos de operación con clave 2).

En relación con el socio 2, no hay obligación de declarar por los servicios de reparación de maquinaria que ha realizado a la empresa por importe de 60.000 euros, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas asciende a $60.000 + 70.000 = 130.000$ euros.

Sin embargo, sí que procede declarar el arrendamiento de la patente, porque es una operación específica y el conjunto de estas operaciones de este tipo (que tienen clave 2) con todas las personas vinculadas asciende a $70.000 + 70.000 + 75.000 = 215.000$ euros, importe que supera el umbral de los 100.000 euros que dispone la orden ministerial en el artículo 2.1 b).

Por otra parte, también se puede apreciar que, dada la elevada cifra de negocios de la empresa, no resulta de aplicación el apartado 3 del referido artículo, resultando de aplicación el comentario antes realizado.

En relación con las operaciones realizadas con X, SL, no hay obligación de declarar por la cesión de uso del modelo de utilidad cuyo importe facturado asciende a 75.000 euros, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ya que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas asciende a 75.000 euros.

Sin embargo, sí que procede declarar el importe por la referida cesión de uso, porque es una operación específica y el conjunto de estas operaciones de este tipo (que tienen clave 2) con

todas la personas vinculadas asciende a $70.000 + 70.000 + 75.000 = 215.000$ euros, importe que supera el umbral de los 100.000 euros que dispone la orden ministerial en el artículo 2.1 b).

Por otra parte, también se puede apreciar que, dada la elevada cifra de negocios de la empresa, no resulta de aplicación el apartado 3 del referido artículo, resultando de aplicación el comentario antes realizado.

Precisiones

Como se puede apreciar, la obligación de documentación es independiente de la cifra neta de negocios de la empresa, lo que ocurre es que, una vez que proceda documentar las operaciones, el nivel de documentación exigido es normal, simplificado o muy simplificado, en función de la referida cifra de negocios.

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

Operaciones de arrendamiento de inmuebles

El señor José y la señora Laura, casados en régimen de gananciales, poseen desde hace varios años el 100% de las siguientes sociedades limitadas:

- Sociedad A: dedicada a la fabricación de estructuras metálicas.
- Sociedad B: dedicada a la venta de cristal.
- Sociedad C: dedicada al arrendamiento de inmuebles (naves industriales) a las dos sociedades anteriores y a terceros. Asimismo, también presta los servicios de contabilidad, facturación y gestión administrativa a las dos empresas anteriores.

Se dispone de la siguiente información económico-financiera de las tres sociedades, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a las mismas:

El importe neto de la cifra de negocios en 2017 (que ha sido similar durante los últimos 4 años) es el siguiente:

- Importe neto de la cifra de negocios de A: 2.000.000 de euros.

.../...

.../...

- Importe neto de la cifra de negocios de B: 1.800.000 euros.
- Importe neto de la cifra de negocios de C: 450.000 euros.

Operaciones realizadas: la sociedad C ha facturado en este periodo por arrendamientos a la sociedad A 150.000 euros y por arrendamientos a la sociedad B 90.000 euros, a valor de mercado. Asimismo, ha facturado por los servicios de contabilidad y de gestión a la sociedad A 100.000 euros y a la sociedad B 60.000 euros. Por otra parte, la sociedad B ha facturado 300.000 euros a la sociedad A por venta de cristal variado y 25.000 euros a la sociedad C por el mismo concepto.

Método de valoración aplicado: en todas las operaciones de arrendamientos, el precio libre comparable. En las de servicios contables y de gestión, los costes directos y la proporción de costes indirectos en que incurre en esa actividad incrementando ambos en un 5 %, y las ventas de cristal por el método del coste incrementado resultante de aplicar a su coste de producción un 45 %.

Otra información: véase que nos encontramos ante un grupo horizontal, en el que a nivel fiscal todas las operaciones realizadas entre las tres empresas son vinculadas, y ello en virtud del artículo 18.2, letra g), de la LIS: «g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios».

Por otra parte, resulta de aplicación el artículo 101.3, ya que a los efectos de aplicar el régimen de las ERD, y también para poder aplicar el régimen de obligaciones de documentación muy simplificado, debe sumarse la cifra de negocios de las sociedades que están en tal situación, y la misma debe ser inferior a 10.000.000 de euros.

Artículo 101. «3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

SOLUCIÓN

No son exigibles las obligaciones de documentación para ninguna de las operaciones realizadas por C con las empresas A y B, ya que el importe total de la contraprestación por la totalidad de

las operaciones realizadas (tanto genéricas como específicas) con cada una de ellas no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Véase que las operaciones de C con A ascienden a $150.000 + 100.00 = 250.000$ euros y las que realiza con B ascienden a $90.000 + 60.000 = 150.000$ euros.

Sí que hay obligación de documentar la operación de venta de cristal de B a la sociedad A, ya que ambas son entidades vinculadas y el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas es de 300.000 euros, por tanto supera el umbral de los 250.000 euros. Sin embargo, no hay obligación de documentar la operación de venta de cristal de B a la sociedad C, ya que, aunque ambas son entidades vinculadas, el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a 30.000 euros, cantidad muy inferior al límite de 250.000 euros.

Ahora bien, la documentación a elaborar tanto por la sociedad A como por la B será de carácter «muy simplificado», y ello porque a pesar de que individualmente cada una de las empresas cumple las condiciones para ser ERD, al encontrarse las mismas en la situación del artículo 101.3 antes transcrito, que supone una especie de «grupo horizontal con participación de al menos el 50% por los mismos socios», se suman las cifras de negocios (efectuando las correspondientes eliminaciones por operaciones internas) de todas y cada una de las que componen este «grupo», por lo que la documentación a elaborar será muy simplificada, ya que la suma de la cifra neta de negocios de las tres no supera los 10.000.000 de euros.

Por tanto, recordamos que la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado y se entenderá cumplimentada, si el obligado tributario así lo desea, al presentar el modelo normalizado que figura en el anexo V de la orden ministerial que aprueba el modelo 200 del IS para 2015:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) 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.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.

Respecto de la obligación de declaración de las referidas operaciones, proceden las siguientes consideraciones:

En relación con las operaciones de C con A, no hay obligación de declarar ninguna de las dos operaciones por aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €), ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a $150.000 + 100.000 = 250.000$ euros, y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas,

puesto que no las hay, sin embargo, sí que hay obligación de declaración de los arrendamientos realizados a A y a B, y ello en aplicación del apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración por arrendamientos de inmuebles (tipo de operación con clave 8) realizadas con todas las personas o entidades vinculadas superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

Véase que lo facturado por arrendamientos a las sociedades vinculadas A y B supone $150.000 + 90.000 > 50\% \times 450.000$.

Sin embargo, no procede declarar lo facturado por los servicios de contabilidad y de gestión (tipo de operación con clave 6) a ambas empresas, ya que $100.000 + 60.000 < 50\% \times 450.000$.

Precisiones

Nótese que la obligación de declaración de los arrendamientos lo es en la empresa C, sin embargo, ni A ni B tienen que declarar los mismos, ya que, al poner en relación el importe total de los mismos (suponen operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las entidades o personas vinculadas) con la cifra neta de negocios de estas empresas, no superan el 50% de la cifra de negocios en ningún caso.

En relación con las operaciones de C con B, no hay obligación de declarar ninguna de las dos operaciones por aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €), ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a $90.000 + 60.000 = 150.000$ euros, y tampoco resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, y al poner en relación las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las entidades o personas vinculadas con la cifra neta de negocios de la empresa, resultan de aplicación los mismos comentarios antes efectuados, es decir, hay obligación de declaración de los arrendamientos y no procede declarar lo facturado por los servicios de contabilidad y de gestión a ambas empresas.

Respecto de las operaciones realizadas por la empresa B con A y con C, procede declarar únicamente las realizadas con A, puesto que, en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona supera los 250.000 €), se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a 300.000 euros, por lo que serán declaradas en una línea con el tipo de operación clave 1.

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

Operaciones con socios que facturan en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 3.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 3.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: el socio 1 es empresario individual y el negocio tributa en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, y ha facturado reparaciones a la empresa por 65.000 euros. El socio 2 también es empresario individual y el negocio tributa en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, y también ha facturado reparaciones a la empresa por 55.000 euros. El socio 3 ha vendido parte de sus participaciones a la propia empresa por importe de 75.000 euros. Son operaciones específicas, según la LIS y el RIS.

Método de valoración aplicado: en las operaciones realizadas por los socios 1 y 2, se ha aplicado el precio libre comparable, y en la venta de participaciones realizada por el socio 3, se ha aplicado el valor teórico de la empresa, ya que era mayor que el precio de adquisición y que la capitalización al 20 % de los resultados de la empresa de los últimos 3 años.

Otra información: la sociedad tiene tres socios, y cada uno de los socios personas físicas posee el 33,33 % de la sociedad.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las tres operaciones, y ello con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ya que las operaciones realizadas no superan con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración de las reparaciones recibidas de los negocios de los socios en estimación objetiva por importe de 65.000 + 55.000 (son operaciones específicas del mismo tipo), ya que el importe conjunto de las mismas con todas las partes vinculadas durante el periodo impositivo supera los 100.000 euros.

No hay obligación de declaración de la venta de participaciones del socio a la sociedad, ya que, a pesar de que es una operación específica (tipo de operación con clave 3), el importe total

de este tipo de operaciones (75.000 €), con todas las partes vinculadas, no supera en el periodo impositivo los 100.000 euros.

Además, en el caso que nos ocupa, las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50 % de la cifra de negocios de la entidad.

Bis 1: Supóngase que la venta de sus participaciones por parte del socio 3 a la propia empresa lo es por importe de 300.000 euros.

En este caso, habría obligación tanto de documentación como de declaración de la misma en el modelo 232. Además, al tratarse de una operación específica de las señaladas en los artículos 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS, no se le puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación. No obstante, y dado que la referida operación se ha realizado por una entidad de reducida dimensión o persona física y no se trata de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad global que se regula en el artículo 17 del RIS.

Bis 2: Supóngase que la cifra de negocios de la empresa es de 50.000.000 de euros. ¿Cambiaría algo la solución propuesta? La solución sería la misma, no obstante, si hubiera obligación de documentación (que no la hay), la documentación a hacer sería de carácter normal, es decir, más detallada en los términos que dispone el RIS, ya que la cifra de negocios de la empresa es superior a 45.000.000 de euros.

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

Operaciones con sueldos y salarios

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS. La empresa que es de carácter familiar tiene una plantilla de 40 trabajadores.

.../...

.../...

Operaciones realizadas: la empresa ha satisfecho sueldos y salarios durante el presente ejercicio económico según detalle:

- A Julio López, en calidad de administrador solidario, 120.000 euros brutos, y por las funciones de director comercial, 180.000 euros.
- A Jane Pérez, en calidad de administradora solidaria, 100.000 euros brutos, y por las funciones de jefa de contabilidad, 50.000 euros.
- A Ricardo Pérez, comercial (hermano de la socia y administradora), 50.000 euros.
- A Paquita López, comercial (hermana del socio y administrador), 50.000 euros.
- A José López, jefe de proyectos (hijo de ambos cónyuges), 80.000 euros.
- A Raquel López, administrativa (hija de ambos cónyuges) 40.000 euros.
- A Blanca Martínez, administrativa (esposa del hijo del socio y administrador), 30.000 euros.
- A Rosa García, telefonista (hija de la hermana del socio y administrador), 30.000 euros.
- Se trata de operaciones genéricas.

Método de valoración aplicado: en todos los sueldos y salarios satisfechos se ha aplicado el precio libre comparable, cuyos importes percibidos por los familiares están en consonancia y son similares a los sueldos del resto del personal, atendiendo a la categoría y funciones que realizan en la empresa.

Otra información: la empresa está participada por dos socios, el señor Julio López y su esposa Jane Pérez, con una participación del 50 % cada uno, siendo, a su vez, administradores solidarios de la misma.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación por ninguno de los sueldos y salarios devengados con las personas detalladas, las cuales tienen la condición de personas vinculadas, ya que el importe total de la contraprestación con cada una de ellas no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Además, y conforme al artículo 18.2 b) de la LIS, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones como administradores solidarios de ambos cónyuges no constituyen operaciones vinculadas y tampoco computan en el límite de los 250.000 euros.

En cuanto a la obligación de declaración de las mismas, tampoco la hay, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €), y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método

de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

Así, el importe de los sueldos y salarios devengados en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas asciende a $180.000 + 50.000 + 50.000 + 50.000 + 80.000 + 40.000 + 30.000 + 30.000 = 510.000 < 50\% \times 5.500.000$.

Bis: Supóngase que la cifra de negocios de la empresa en el ejercicio fuese de 1.000.000 de euros.

En este caso, sí que habría obligación de declaración de todos los sueldos y salarios devengados con todas y cada una de las personas vinculadas, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración (tipo de operación con clave 10) realizadas con todas las personas o entidades vinculadas superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Así, habrá que declarar 8 líneas, una por cada persona vinculada con el importe de sus sueldos devengados, cualquiera que sea el importe de los mismos.

Así, el importe de los sueldos y salarios devengados en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas asciende a $180.000 + 50.000 + 50.000 + 50.000 + 80.000 + 40.000 + 30.000 + 30.000 = 510.000 > 50\% \times 1.000.000$.

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

Operaciones vinculadas socio persona física – sociedad por prestación de servicios profesionales a la sociedad. Artículo 18.6 de la LIS

La sociedad Alfa, SL, dedicada a la asesoría fiscal, contable y laboral, está participada por tres socias, Laura (área fiscal), Sabi (área contable) y Ana (área laboral), al 33,33% cada una de ellas. Las tres son, a su vez, administradoras solidarias y están en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA). La asesoría cuenta con tres empleados que realizan tareas administrativas y de carácter técnico, y posee en sede de la misma los medios de producción (local, programas informáticos, ordenadores, suscripciones a publicaciones en papel y *online*, mobiliario, etc.).

Por las funciones propias del cargo de administradoras, cobran cada una de ellas 6.000 euros al año, y por los servicios profesionales que prestan a la sociedad, que, a su vez, es la que factura y mantiene las relaciones y los contratos con los clientes, le facturan a la sociedad sin IVA, porque entienden que ellas no ejercen de manera independiente la actividad, sino que es la sociedad quien la ejerce, por lo que en la relación socio-sociedad se dan las notas de dependencia y ajenidad. No obstante, estas socias declaran estas rentas que obtienen en el IRPF como rendimientos de actividad económica, y ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.1, párrafo tercero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF).

De acuerdo con la política retributiva acordada por las tres socias y reflejada en su manual «Política de retribución de los socios», el 75 % del referido resultado previo obtenido en el ejercicio por la sociedad Alfa, SL constituye su retribución profesional, que se repartirá entre las socias profesionales de la siguiente forma: 40 % Laura, 30 % Sabi y 30 % Ana. No obstante, y si el despacho obtiene beneficios, reparten los correspondientes dividendos en los términos que establece la legislación mercantil.

Se dispone de los siguientes datos económicos acerca de la actividad que desarrolla la sociedad Alfa:

1. La facturación del despacho por los servicios prestados durante el ejercicio asciende a 300.000 euros (el despacho/asesoría no tiene otra fuente de ingresos). El resultado contable previo (ingresos menos la totalidad de los gastos de la actividad incluida la retribución que perciben como administradoras) antes de la deducción de las retribuciones profesionales de las tres socias asciende a 220.000 euros.
2. La «facturación» de cada una de las socias a la empresa es la siguiente:
 - Laura: $40\% \times 75\% \text{ s}/220.000 = 66.000$ euros.
 - Sabi: $30\% \times 75\% \text{ s}/220.000 = 49.500$ euros.
 - Ana: $30\% \times 75\% \text{ s}/220.000 = 49.500$ euros.
3. El despacho tiene los medios materiales y humanos adecuados, pero no tiene asalariados que sean técnicos que realicen funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.
4. El IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año ($7.519,59 \times 5 = 37.598$ €).

Con base en esta información, se pide determinar las obligaciones de documentación y de declaración, en su caso, de las operaciones vinculadas realizadas en el ejercicio.

SOLUCIÓN

Con carácter previo al análisis de las obligaciones de documentación y de declaración, vamos a calificar las rentas obtenidas y a determinar, en su caso, las obligaciones fiscales que tienen las tres socias como profesionales de la materia de la que se ocupan en el despacho.

- A efectos del IRPF, tendrán cada una de ellas un rendimiento del trabajo como administradoras de 6.000 euros al tipo de retención del 35 % y otro rendimiento de activi-

dad económica (RAE) por su actividad profesional por los importes antes señalados para cada una de ellas, con la retención legal del 15% o del tipo que proceda.

- Además, no tendrán que facturar con IVA (nótese que las socias no tienen los medios de producción en sede de las mismas, aunque sí su capacitación profesional, por tanto, no podemos hablar de una independencia en el ejercicio de su actividad, sino de una subordinación de las mismas a la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales, retributivas y a la responsabilidad como empresario. Véase, en este sentido, la Consulta V1348/2015 de la DGT), ni presentar trimestralmente el 303, ya que hemos verificado que es la sociedad la que cuenta con los medios y factores de la producción y los recursos humanos. No obstante, tendrán que presentar el modelo 130 de pagos a cuenta, salvo que más del 70% de sus rendimientos estén sometidos a retención, como seguramente será el caso.
- Tampoco tendrán que darse de alta en el modelo 036/037 de declaración censal en el censo de empresarios y profesionales, ni en el IAE.
- Por otra parte, y a los efectos de salvar la posible contingencia fiscal por valoración de operación vinculada socio-sociedad, tienen que cumplir los requisitos regulados en el artículo 18.6 de la LIS, que en el caso que nos ocupa se cumplen, puesto que entre las tres socias se llevan a sus correspondientes IRPF el 75% del resultado previo de la sociedad antes de sus retribuciones profesionales.

Precisiones

Bajo el supuesto de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional fueran de las socias, las prestaciones de servicio que estas realizan a favor de la sociedad estarían sujetas al IVA siempre (es decir, además) que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. Así, bajo ese supuesto, las socias tendrían que facturar con IVA si se considera que no se dan las notas de dependencia y ajenidad en su trabajo profesional que realizan para la sociedad, por tanto deberán presentar trimestralmente el 303 y el modelo 130 de pagos a cuenta, salvo que más del 70% de sus rendimientos estén sometidos a retención.

Además, tendrán que darse de alta en el modelo 036/037 de declaración censal en el censo de empresarios y profesionales, y también darse de alta en el IAE, aunque estarán exentas del mismo por ser personas físicas.

Una vez hechas las consideraciones anteriores, procede entrar a analizar las obligaciones de documentación específica y de declaración de las operaciones realizadas.

1. No es exigible la obligación de documentación por las prestaciones de servicios profesionales realizadas, puesto que, como veremos a continuación, se cumplen todas las condiciones que se establecen en el artículo 18.6 de la LIS. Por otra parte, y bajo el supuesto de no cumplirse las mismas, tampoco habría que documentar, ya que el importe facturado por cada una de las socias (personas vinculadas) a la sociedad no supera los 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo. Además, y conforme al artículo 18.2 b) de la LIS, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones como administradoras solidarias no constituyen operaciones vinculadas y tampoco computan en el límite de los 250.000 euros.

Precisiones

Si no se cumplen las condiciones, y además no hay obligación de documentar, nunca se pueden imponer sanciones específicas por no documentar las operaciones, pero eso no significa que en una comprobación tributaria la Administración deba tomar como valor de la retribución el valor convenido por el socio con su sociedad, por lo que la Administración podrá modificar el valor convenido y efectuar la oportuna liquidación con la sanción correspondiente, pero sin sancionar por la obligación específica de documentación de operaciones vinculadas, puesto que no la hay.

Análisis del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS:

	Cumplimiento art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal en cada una de las socias
Medios materiales y humanos adecuados en sede de la sociedad	Sí		
Al menos el 75 % de los ingresos proceden de las actividades económicas realizadas	Sí	300.000 € (100 %)	
Resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones es positivo	Sí	220.000 €	
Retribuciones de los socios 75 % (según la norma, al menos debe ser del 75 % del resultado previo a sus retribuciones)	Sí	$220.000 \times 0,75 =$ $= 165.000 \text{ €}$	0 €
Atribuible a cada socio según criterio de retribución consensuado entre los socios:	Sí		
			.../...

	Cumplimiento art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal en cada una de las socias
.../...			
• Laura: 40 % × 165.000 €		66.000	0 €
• Sabi: 30 % × 165.000 €		49.500	0 €
• Ana: 30 % × 165.000 €		49.500	0 €
Criterios de reparto fijados por escrito y en función de la marcha del negocio	Sí	Documento a disposición de la Administración	
Salario superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o, en ausencia de estos, al IPREM anual por 5. En nuestro caso, no hay personal asalariado con funciones análogas, por lo que se toma como referencia el IPREM	Sí	37.598 €	

La aplicación práctica del precepto analizado puede traer consecuencias tributarias importantes a los contribuyentes que realizan este tipo de prestaciones de servicios profesionales, artísticos, deportistas, etc., a sus sociedades, ya que desde hace varios años la postura de la Administración es que no quiere que los mismos realicen remansamientos de las rentas obtenidas en sede de sus sociedades. Además, se pueden dar situaciones contrarias al espíritu de la norma, y así nos podemos plantear en el caso expuesto lo siguiente: ¿Qué ocurriría si el resultado previo (ingresos menos la totalidad de los gastos de la actividad) antes de la deducción de las retribuciones profesionales de las tres socias fuera de 40.000 euros y estas se llevan el 100 % del mismo a su IRPF como rendimientos bien del trabajo, bien de actividades económicas, es decir, cada socia tributa en su IRPF por 16.000 euros, 12.000 euros y 12.000 euros, respectivamente? ¿Podría la Administración aplicar en una comprobación tributaria de forma real y efectiva lo que dispone la norma, es decir, gravar de forma artificiosa en su IRPF rentas por importe de 5 veces el IPREM y, por tanto, hacer tributar a cada socia por importe de 37.598 euros?

La respuesta clara y contundente debería ser que no, ya que no se pueden gravar rentas no generadas, y ello con independencia de entrar en otras consideraciones conexas a lo planteado, tal como que mercantilmente la sociedad estaría en causa de disolución por las pérdidas que en la misma supone el atribuir tal retribución a cada una de las socias.

En el supuesto de que los socios profesionales perciban otras retribuciones de la empresa que no tengan relación con servicios profesionales, sino que deriven, por

ejemplo, del desarrollo de funciones de gerencia y directivas (contratación de personal, decisiones referentes a inversiones y gastos, etc.) o por el cargo de administrador, ¿cuál es el tratamiento fiscal que procede aplicar?

En este caso, la regla de valoración especial no será aplicable a dichos servicios, que deberán valorarse en función de las reglas de valoración generales (véase DGT V2159/2011).

No obstante, la DGT considera que, dentro de los servicios profesionales (rentas de actividades económicas) prestados por el socio, también se incluyen las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos y servicios internos prestados a la sociedad dentro de la actividad profesional (V3890/2015 y V3894/2015, entre otras), sin embargo, las retribuciones que el socio perciba por el cargo de administrador deben declararse como rentas del trabajo, sin que constituyan operaciones vinculadas.

2. Sin embargo, sí que hay obligación de declaración de las prestaciones de servicios realizadas a la sociedad, pero no por aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ni por la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, sino por aplicación del apartado 3 del referido artículo, puesto que la totalidad de las operaciones del mismo tipo (prestaciones de servicios profesionales con clave 6) y método, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que $66.000 + 49.500 + 49.500 = 165.000 > 50\% \times 300.000$.

Bis 1: Supóngase que la cifra de negocios de Alfa, SL en el periodo es de 400.000 euros.

Véase que, en este caso, no hay obligación de documentación, y tampoco resultan exigibles las obligaciones de declaración de las referidas operaciones, ya que $66.000 + 49.500 + 49.500 = 165.000 < 50\% \times 400.000$.

Por otra parte, cabe señalar que las socias no tienen obligación de declaración alguna respecto de las referidas operaciones vinculadas, y ello tanto si facturan con IVA como si lo hacen sin IVA.

Bis 2: Supóngase que las tres socias han acordado que por las prestaciones profesionales que realizan a la sociedad se van a llevar en los mismos porcentajes antes señalados (40%, 30% y 30%) solo el 60% del resultado previo del ejercicio. ¿Tendrían alguna contingencia fiscal en caso de comprobación tributaria?

En este caso, el análisis del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS nos lleva a lo siguiente:

	Cumplimiento Art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal en cada una de las socias
Medios materiales y humanos adecuados en sede de la sociedad	Sí		
Al menos el 75 % de los ingresos proceden de las actividades económicas realizadas	Sí	300.000 € (100 %)	
Resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones es positivo	Sí	220.000 €	
Retribuciones de los socios 60 % (según la norma, al menos debe ser del 75 % del resultado previo a sus retribuciones)	No	$220.000 \times 0,60 =$ $= 132.000 \text{ €}$	165.000 – 132.000 = = 33.000 € Riesgo fiscal global
Atribuible a cada socio según criterio de retribución consensuado entre los socios:.....	Sí		
• Laura: 40 % × 132.000 €		52.800	66.000 – 52.800 = = 13.200 €
• Sabi: 30 % × 132.000 €		39.600	49.500 – 39.600 = = 9.900 €
• Ana: 30 % × 132.000 €		39.600	49.500 – 39.600 = = 9.900 €
Criterios de reparto fijados por escrito y en función de la marcha del negocio	Sí	Documento a disposición de la Administración	
Salario superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o, en ausencia de estos, al IPREM anual por 5. En nuestro caso, no hay personal asalariado con funciones análogas, por lo que se toma como referencia el IPREM	Sí	37.598 €	

Por tanto puede observarse que en todas las socias se aprecia que hay cierta contingencia fiscal en el caso de una comprobación e investigación tributaria.

Por último, es necesario señalar que el precepto analizado (art. 18.6 de la LIS) solo resulta de aplicación cuando la empresa dispone de los medios materiales y humanos adecuados, ya que, si no es así, los socios que prestan servicios profesionales o similares deben imputarse el 100 % del resultado previo obtenido por la sociedad.

En relación con este aspecto, tenemos que hacer referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de marzo de 2016.

Los hechos son los siguientes: una persona física montó una sociedad limitada para desarrollar una actividad profesional (locutora de radio). No obstante, se reservó un porcentaje mínimo del capital (inferior al 2%), siendo el 98% restante de sus padres. Cabe plantearse:

¿Se evita así la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas (ya que esta normativa se aplica a las operaciones con los socios que ostentan al menos el 25% del capital desde el 1 de enero de 2015; el 5% hasta 2014)?

¿Se puede retirar un salario inferior a los ingresos netos obtenidos por la sociedad limitada, remansando en esta una parte de los beneficios (que de esta forma tributan al 25% en lugar de hacerlo al tipo marginal aplicable en el IRPF)?

La regularización de la situación tributaria efectuada por los servicios de inspección de la AEAT, cuyas actas han sido confirmadas por el TEAC, es la siguiente:

- El ajuste primario, imputando al socio como rendimientos del trabajo todo el beneficio remansado en la sociedad limitada y no el 75%. Este importe supone un gasto deducible en la sociedad (recordemos que el ajuste es bilateral), hasta dejar la base imponible en cero, es decir, se dejan los ingresos necesarios para cubrir todos los gastos en que incurre la sociedad.
- El ajuste secundario o de calificación, considerando que el beneficio remansado en la sociedad (en la parte correspondiente a la participación de los padres) era un ingreso para esta.

Como hemos podido ver, esta resolución analiza un caso relativo a los servicios facturados por una sociedad a otras sociedades, cuyos servicios son prestados por un socio profesional vinculado con la empresa (es decir, que tiene al menos el 25% del capital, o bien, sin tener ese porcentaje, se encuentra en otros supuestos de vinculación establecidos en el art. 18.2 de la LIS).

Conclusión

Según esta resolución, si la sociedad no tiene medios materiales y humanos y los servicios a terceros son prestados prácticamente en su totalidad por dicho socio (siendo el socio y sus conocimientos y profesionalidad el activo fundamental de la empresa, de forma que esta como organización y entidad no aporta valor añadido o este es muy residual), la retribución del socio debe valorarse según lo facturado por la sociedad y deduciendo únicamente los gastos asumidos por esta (el alquiler del local, la amortización de ordenadores y mobiliario, etc.). Es decir, el socio debe valorar su retribución en el 100% del beneficio neto, sin dejar margen en la sociedad.

Por tanto, reiteramos que para que sea de aplicación la norma especial que considera adecuada a mercado la retribución a los socios, cuando esta supone al menos el 75% de los beneficios de la sociedad (art. 18.6 de la LIS), es necesario que dicha sociedad disponga de medios materiales y humanos adecuados para desarrollar la actividad, que justifiquen su propia razón de ser.

En idéntico sentido al expuesto se ha manifestado la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de febrero de 2017 (rec. núm. 1/2015 –NFJ065937–).

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

Global y recapitulativo

Notas comunes a todos los apartados de este caso práctico:

1. En los siguientes apartados, únicamente se analiza si hay obligación de documentar o no, y, en su caso, de declarar tales operaciones en la declaración informativa 232. Una vez determinada la obligación de documentar, la documentación que habrá que elaborar será:
 - Normal, si la empresa tiene una cifra neta de negocios durante el ejercicio igual o superior a 45.000.000 de euros.
 - Simplificada, para el caso de que tal cifra de negocios sea igual o inferior a 45.000.000 de euros.
 - Muy simplificada, si la empresa se considera de reducida dimensión en el ejercicio en el que realiza las operaciones vinculadas.
2. Recordemos que, una vez que se haya determinado la obligación de declarar, deben declararse separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Además, se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo, pero que utilicen métodos de valoración diferentes. Se debe consignar el importe de la operación en euros, sin incluir el IVA.

El señor Tono y la señora Sabi son matrimonio en régimen de separación de bienes y participan desde hace más de 15 años de forma directa al 50% cada uno de ellos en las siguientes sociedades: Music, SL, Alta, SL y Home, SL.

Se dispone de la siguiente información económico-financiera de las tres sociedades, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo 2017, con todas las personas o entidades vinculadas a las mismas.

- Music, SL tiene una participación del 40% en una sociedad que se denomina Caribe, LLC, domiciliada en Miami (Estados Unidos, Florida). El resto de participación está en manos de ciudadanos estadounidenses.
- Alta, SL posee una participación del 90% en la sociedad Ferro, SL, residente en España, y el otro 10% lo tiene el señor Tono.
- Home, SL tiene un establecimiento permanente en París, al cual envía habitualmente mercancía.
- El importe neto de la cifra de negocios en 2017 de cada una de las sociedades que componen este «grupo horizontal» (que se puede considerar muy similar durante los últimos 5 años) es el siguiente:
 - Importe neto de la cifra de negocios de Music, SL : 9.000.000 de euros.
 - Importe neto de la cifra de negocios de Alta, SL: 3.000.000 de euros.
 - Importe neto de la cifra de negocios de Home, SL: 2.000.000 de euros.
 - Importe neto de la cifra de negocios de Caribe, LLC: 6.000.000 de euros.
 - Importe neto de la cifra de negocios de Ferro, SL: 2.500.000 euros.
 - Facturación del establecimiento permanente de París: 1.000.000 de euros.
- El señor Tono es administrador único de las sociedades Music, SL, Alta, SL y Ferro, SL, y la señora Sabi de la mercantil Home, SL.
- Durante el presente ejercicio, las sociedades antes reseñadas han realizado las operaciones que se detallan a continuación (todas ellas valoradas a valor de mercado, respecto de las cuales tienen en su poder –cuando resulte obligatoria la elaboración de la documentación conforme disponen los arts. 13 a 36 del RIS– el oportuno dossier de documentación que acredita el análisis de comparabilidad realizado cuando así proceda, así como el valor o intervalo de valores obtenido) con las personas o entidades vinculadas a las mismas.

Detalle de las operaciones realizadas:

1. El administrador de Music, SL, Alta, SL y Ferro, SL, señor Tono, quien, a su vez, tiene el 50% del capital de Music, SL, Alta, SL y Home, SL, ha realizado las siguientes operaciones:

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en las empresas:
 - En Music, SL, como director comercial, 120.000 euros, y por las funciones de administrador, 140.000 euros.
 - En Alta, SL, como director comercial, 40.000 euros, y por las funciones de administrador, 50.000 euros.
 - En Ferro, SL, como director comercial, 20.000 euros, y por las funciones de administrador, 10.000 euros.
 - Importe bruto de los alquileres por un local comercial que el mismo tiene arrendado a la empresa Music, SL, 90.000 euros.
 - Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 400.000 euros que la empresa Music, SL ha hecho al señor Tono a principios de año, a devolver en 10 años a razón de 40.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses devengados por la empresa ascienden a 20.000 euros, y Tono ha devuelto 60.000 euros de principal.
 - Tono ha vendido una plaza de garaje a Music, SL por importe de 15.000 euros a valor de mercado, según tasación de empresa especializada.
2. La administradora de Home, SL, señora Sabi, quien, a su vez, tiene el 50% del capital de Music, SL, Alta, SL y Home SL, ha realizado las siguientes operaciones:
- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora de proyectos: 80.000 euros.
 - Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa Home, SL: 70.000 euros, y a la empresa Music, SL: 60.000 euros.
 - Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que Sabi ha hecho a la empresa a principios de año, a devolver en 5 años a razón de 120.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 30.000 euros, y ha devuelto 120.000 euros de principal.
 - Sabi ha recibido ingresos de capital mobiliario por 15.000 euros, que percibe de Home, SL, por la cesión a la misma de una marca de su propiedad, y otros 15.000 por la cesión de otra marca a Music, SL.
 - Sabi es ingeniera técnica industrial y ha prestado servicios profesionales a la sociedad Music, SL por importe de 100.000 euros y a la sociedad Ferro, SL le ha facturado 80.000 euros.

3. La sociedad Ferro, SL ha realizado las siguientes ventas y compras:
 - Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Alta, SL: 95.000 euros.
 - Compras de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Alta, SL: 55.000 euros.
 - Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Music, SL: 200.000 euros.
 - Compras de mercancías aplicando el método del precio libre comparable a Music, SL: 120.000 euros.
 - Ventas de mercancías aplicando el método del precio de reventa a Caribe, LLC: 100.000 euros.
 - Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Home, SL: 50.000 euros.

4. La sociedad Music, SL ha prestado los siguientes servicios y ha realizado ventas según detalle:
 - Venta de un inmueble a Home, SL por importe de 150.000 euros a valor de mercado, según tasación de empresa especializada.
 - Tiene cedida a Caribe, LLC una licencia comercial, por la que ha percibido 90.000 euros.
 - Presta servicios de asesoramiento técnico en producción a las sociedades Alta, SL y Home, SL por importe de 140.000 euros a cada una de ellas.

5. La sociedad Home, SL ha vendido al establecimiento permanente géneros por importe de 150.000 euros, aplicando el método del coste incrementado. Asimismo, le ha prestado 300.000 euros para cubrir gastos de explotación y determinadas inversiones. Los intereses devengados durante el ejercicio a valor de mercado y según comparables externos solicitados a tres entidades financieras al 4% ascienden a 12.000 euros.

Tiene alquilados inmuebles a las siguientes sociedades y por los importes que se señalan:

 - A Music, SL por importe de 60.000 euros.
 - A Alta, SL por importe de 60.000 euros.
 - A Ferro, SL por importe de 60.000 euros.

6. Otras operaciones:

- Music, SL, Alta, SL y Home, SL han repartido dividendos por importe de 80.000 euros, 60.000 euros y 40.000 euros, respectivamente.
- Ferro, SL ha realizado una ampliación de capital por importe de 300.000 euros, que ha sido suscrita proporcionalmente por los dos socios que participan en la misma.
- Caribe, LLC ha realizado una reducción de capital por devolución de aportaciones, cuyo importe devuelto a Music, SL asciende en el ejercicio a 150.000 euros.
- Alta, SL ha realizado una aportación no dineraria de determinadas instalaciones a la sociedad Home, SL, la cual ha ampliado el capital para recibir las mismas, cuyo valor de mercado asciende a 320.000 euros.
- Home, SL ha concedido a principios del ejercicio un préstamo por importe de 500.000 euros de principal a la sociedad Ferro, SL. La devolución del capital se efectuará en un plazo de 5 años, a devolver por partes iguales con un tipo de interés fijo del 3%, el cual se considera acorde a mercado. En este ejercicio, los intereses devengados ascienden a 15.000 euros.

SOLUCIÓN

A) Análisis del perímetro de vinculación

Antes de entrar a analizar cuál es el perímetro de las operaciones vinculadas entre todas las empresas y personas señaladas, procede hacer algunas consideraciones en relación con la cifra de negocios a considerar, puesto que debemos recordar que, una vez que exista obligación de documentar (que no de declarar), la misma es más o menos simplificada en función de la cifra de negocios de la entidad o grupo de entidades (art. 42 del CCo.) y, a su vez, teniendo en cuenta las particularidades del artículo 101 de la LIS.

Así, el referido artículo 101 dispone:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

[...]

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Por tanto, y conforme a lo expuesto, aunque de forma individual, todas las sociedades tienen la condición de ERD, ya que, al sumar las cifras de negocios de las mismas en los términos del artículo 101.3, nos encontramos con una cifra de negocios de referencia a los efectos de cumplir con las obligaciones de documentación de $9.000.000 + 3.000.000 + 2.000.000 + 2.500.000 + 1.000.000 = 17.500.000$ euros.

En cuanto a los supuestos de vinculación que se dan, tenemos que señalar que cualquier operación que se produzca entre las sociedades detalladas, así como de cualquiera de ellas con los socios, señor Tono y señora Sabi, o sus familiares hasta el tercer grado, son operaciones vinculadas, bien por la relación socio-sociedad (art. 18.2, letras a), b), c) y d), bien por aplicación de la letra g), es decir, por tratarse de entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios.

Asimismo, también son vinculadas las operaciones que realice la sociedad Home, SL con su establecimiento permanente en París.

B) Análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones realizadas

Nota previa. Aunque el análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones se realiza con cada persona o entidad vinculada, para ver si supera el límite genérico de

250.000 euros de importe total de la contraprestación o de 100.000 euros para cada tipo de operaciones específicas, para estas últimas se debe tener en cuenta la totalidad de las operaciones del mismo tipo con todas las personas o entidades vinculadas, y el mismo criterio se aplica cuando se ponen en conexión con la cifra de negocios de la empresa los mismos tipos de operaciones con el mismo método de valoración. Esta última situación se da en algunos casos del presente supuesto, pero dado que la cifra de negocios en cada una de las entidades que componen el «grupo horizontal» es bastante elevada, no afecta, ya que, con carácter general y como veremos, el total de las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no supera en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad que las realiza y, por tanto, no hay obligación de declarar las mismas. Nótese que este supuesto tiene muchas operaciones del mismo tipo que se realizan con más de una persona o entidad vinculada y, por tanto, procede, en su caso, sumarlas para determinar la obligación de declaración de las mismas en operaciones específicas y también para ponerlas en conexión con la cifra de negocios de las entidades involucradas.

1. No es exigible la obligación de documentación por ninguno de los sueldos y salarios devengados con las sociedades detalladas, que tienen la condición de personas vinculadas, ya que el importe total de la contraprestación con cada una de ellas y por todas las operaciones realizadas con cada empresa no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Además, y conforme al artículo 18.2 b) de la LIS, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones como administrador no constituyen operaciones vinculadas y tampoco computan en el límite de los 250.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración de los mismos.

Respecto de los alquileres, tampoco hay obligación de documentación ni de declaración, y ello a pesar de que además procede sumar también los alquileres que Music, SL paga a Home, SL, por importe de 60.000 euros, y los que paga a la señora Sabi, también por importe de 60.000 euros, puesto que son operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas por importe total de $90.000 + 60.000 + 60.000 = 210.000$ euros, pero no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad Music, SL.

En cuanto a los intereses devengados por la cesión a Tono de capitales propios o bien por pago de intereses si fuera el caso a otra entidad o persona vinculada, tampoco hay obligación de documentación ni de declaración, ya que el importe total de la contraprestación no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

En relación con la venta de la plaza de garaje a Music, SL por importe de 15.000 euros a valor de mercado, no hay obligación de documentar, porque el total de operaciones realizadas por Tono con Music, SL, $120.000 + 90.000 + 20.000 + 15.000 = 245.000$ euros, no llega a los 250.000 euros. Sin embargo, sí que hay obligación de declarar la operación por Music, SL (recordemos que la persona física no tiene obligación alguna de presentar el modelo 232), ya que aunque por sí misma no procedería declararla, al tratarse de una operación específica por venta de inmuebles, se tienen que sumar todas las operaciones del mismo tipo realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, y por ello procede sumar la operación de venta de un inmueble del apartado 4 por importe de 150.000 euros que Music, SL hace a Home, SL, ya que son operaciones del mismo tipo y clave 1.

Así, $15.000 + 150.000 = 165.000$ euros, cuyo importe conjunto de las mismas con todas las partes vinculadas (con Tono y con Home) durante el periodo impositivo supera los 100.000 euros, por lo que procede declarar las dos operaciones, cada una en una línea. No obstante lo aquí señalado, en el apartado 4 analizaremos las obligaciones de documentación y de declaración de Music, SL.

2. No es exigible la obligación de documentación por los sueldos y salarios devengados ni por el resto de operaciones realizadas por parte de Home, SL con Sabi, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con Home, SL durante el periodo asciende a $80.000 + 70.000 + 30.000 + 15.000 = 195.000$ euros, y tampoco por las operaciones realizadas con las empresas Music, SL y Ferro, SL, ya que con cada una de las mismas no supera el importe de 250.000 euros en el periodo impositivo. Tampoco hay obligación de declaración por parte de Home, SL de ninguna de las operaciones realizadas.

Nótese que las operaciones que realiza Home, SL con Ferro, SL, teniendo en cuenta todos los apartados de este supuesto, son: 50.000 (apdo. 3) + 60.000 (apdo. 5) + 15.000 (apdo. 6) = 125.000 euros, por lo que no procede por estas operaciones ni documentar ni declarar.

Respecto de las prestaciones de servicios como ingeniera industrial a Music, SL y a Ferro, SL, así como por las otras operaciones que realiza, como la cesión de la marca a Music, SL, se analizarán más adelante en sede de estas empresas.

3. Se trata en todos los casos de operaciones genéricas con clave 1.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Alta, SL, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, $95.000 + 90.000 = 185.000$ euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro sí que tiene que declarar y documentar por las operaciones realizadas con Music, SL, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, $200.000 + 120.000 = 320.000$ euros, supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Caribe, LLC, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 100.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Home, SL, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 50.000 (apdo. 3) + 60.000 (apdo. 5) + 15.000 (apdo. 6) = 125.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Sabi, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 80.000 euros (apdo. 2), no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

4. Las operaciones que realiza Music, SL con Home, SL (o viceversa) son: 150.000 (apdo. 4) + 140.000 (apdo. 4) + 60.000 (apdo. 5) = 350.000 euros, por lo tanto (además de los comentarios realizados en el apdo. 1 respecto de la operación específica de la venta del inmueble y por la relación con la venta de la plaza de garaje de Tono a Music, SL) procede, en todo caso, tanto declarar como documentar las mismas, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Por las operaciones que realiza Music, SL con Alta, SL, no tiene que declarar ni documentar, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 140.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Por las operaciones que realiza Music, SL con Sabi, SL, no tiene que documentar, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta socia, 100.000 + 15.000 = 115.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Por las operaciones que realiza Music, SL con Caribe, LLC, no tiene que documentar, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 90.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Sin embargo, sí que procede declarar esta operación de cesión de la licencia comercial, por la que ha percibido 90.000 euros, así como lo satisfecho a Sabi por la cesión de la marca (véase apdo. 2), por importe de 15.000 euros, porque, al tratarse de una operación específica con intangibles, se tienen que sumar todas las operaciones del mismo tipo realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, y por ello procede sumar la operación de 90.000 euros que Music, SL factura a Caribe, LLC y la de 15.000 euros que Sabi factura a Music, SL por la cesión de la marca, ya que son operaciones del mismo tipo y clave 2. Así, 15.000 + 90.000 = 105.000 euros, cuyo importe conjunto de las mismas con todas las partes vinculadas (con Caribe, LLC y con Sabi) durante el periodo impositivo supera los 100.000 euros, por lo que procede declarar las dos operaciones en el modelo 232, cada una en una línea.

5. No es exigible la obligación de documentación por la venta de productos de Home, SL a su establecimiento permanente, ni por el resto de operaciones realizadas con el mismo, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas durante el periodo asciende a 150.000 + 12.000 = 162.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración por parte de Home, SL de ninguna de las operaciones realizadas.

En cuanto a los alquileres de inmuebles que realiza, ya han sido analizados en apartados anteriores, no teniendo que declarar ni documentar por los alquileres que realiza a la empresa Alta, SL.

6. Todas las operaciones realizadas en este apartado, a excepción del préstamo que Home, SL concede a Ferro, SL (que se ha analizado en el apdo. 3), no constituyen operaciones vinculadas, ya que se trata de operaciones societarias que se valoran a valor de mercado, tanto en sede de la sociedad participada como en sede del socio, en virtud del principio de especialidad (norma específica frente a norma general de operaciones vinculadas), conforme a los criterios del artículo 17.4 de la LIS, por lo que no les resultan de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el RIS.

Conclusión

Respecto de los apartados en que proceda declarar las referidas operaciones, se declararán en los términos e importes allí expuestos y línea a línea por cada sociedad en el modelo 232.

No obstante, en relación con las obligaciones de documentación, y conforme a lo expuesto en el apartado de análisis del perímetro de vinculación, la documentación tendrá el carácter de simplificado, puesto que, aunque de forma individual todas las sociedades tienen la condición de ERD, al sumar las cifras de negocios de las mismas en los términos del artículo 101 de la LIS, al que hace referencia el artículo 16.4 y 5 del RIS (en materia de obligaciones de documentación), nos encontramos con una cifra de negocios de referencia, a los efectos de cumplir con las referidas obligaciones, de $9.000.000 + 3.000.000 + 2.000.000 + 2.500.000 + 1.000.000 = 17.500.000$ euros.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la documentación específica por operaciones vinculadas tendrá el siguiente contenido simplificado:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) 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.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

También es necesario recordar que a las operaciones específicas reguladas en el artículo 16.5 del RIS, respecto de las cuales proceda documentar, no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación.

No obstante, si la empresa o el grupo, en su caso, hubiera tenido una cifra de negocios durante el año anterior inferior a 10.000.000 de euros, o bien, aun superando dicho importe, se den las condiciones del artículo 101.4 de la LIS, y por tanto se calificara como ERD, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado, y se entenderá cumplimentada, si el obligado tributario así lo desea, al presentar el modelo normalizado que figura en el anexo V del modelo 200 del IS-2015:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) 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.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.

ANEXO V																							
DOCUMENTO NORMALIZADO																							
Formulario documentación específica operaciones con personas o entidades vinculadas Incluidas en el ámbito de aplicación del art. 101 LIS (art. 16.4 RIS)																							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: left; background-color: #f4a460;">Identificación</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">Identificación del obligado tributario: NF</td> <td style="width: 50%;">Razón social/Apelidos</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">Nombre</td> </tr> <tr> <td>Calle/Plaza/Avda.</td> <td>Nombre de la vía pública</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Número Escalera Piso Puerta</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Identificación		Identificación del obligado tributario: NF	Razón social/Apelidos		Nombre	Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública		Número Escalera Piso Puerta			<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: left; background-color: #f4a460;">Ejercicio</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Ejercicio</td> <td><input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>Periodo impositivo</td> <td></td> </tr> <tr> <td>DEL <input type="text"/></td> <td>AL <input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>Tipo de ejercicio.....</td> <td><input type="checkbox"/></td> </tr> </tbody> </table>	Ejercicio		Ejercicio	<input type="text"/>	Periodo impositivo		DEL <input type="text"/>	AL <input type="text"/>	Tipo de ejercicio.....	<input type="checkbox"/>
Identificación																							
Identificación del obligado tributario: NF	Razón social/Apelidos																						
	Nombre																						
Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública																						
	Número Escalera Piso Puerta																						
Ejercicio																							
Ejercicio	<input type="text"/>																						
Periodo impositivo																							
DEL <input type="text"/>	AL <input type="text"/>																						
Tipo de ejercicio.....	<input type="checkbox"/>																						
<p>Declare separadamente las operaciones de ingreso o gasto, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada agrupadas según su naturaleza siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones de la misma naturaleza pero que utilicen métodos de valoración diferentes.</p>																							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 20%;">Persona o entidad vinculada: NF</td> <td style="width: 10%;">F/J</td> <td style="width: 40%;">Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)</td> <td style="width: 30%;">Nombre</td> </tr> <tr> <td>Calle/Plaza/Avda.</td> <td>Nombre de la vía pública</td> <td>Número Escalera Piso Puerta</td> <td>Código provincia País</td> </tr> <tr> <td>Tipo vinculación</td> <td>Ingreso (I*) Pago (P*)</td> <td>Método valoración</td> <td>Importe operación Naturaleza de la operación</td> </tr> <tr> <td>Otras características de la operación</td> <td colspan="3">Valor o intervalo de valores</td> </tr> </tbody> </table>		Persona o entidad vinculada: NF	F/J	Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)	Nombre	Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública	Número Escalera Piso Puerta	Código provincia País	Tipo vinculación	Ingreso (I*) Pago (P*)	Método valoración	Importe operación Naturaleza de la operación	Otras características de la operación	Valor o intervalo de valores								
Persona o entidad vinculada: NF	F/J	Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)	Nombre																				
Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública	Número Escalera Piso Puerta	Código provincia País																				
Tipo vinculación	Ingreso (I*) Pago (P*)	Método valoración	Importe operación Naturaleza de la operación																				
Otras características de la operación	Valor o intervalo de valores																						

ANEXO

Personas o entidades vinculadas

Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes (art. 18.2 de la LIS):

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La norma establece dos precisiones:

1. En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 %. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
2. Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.