

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 impuesto sobre sociedades 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 una nueva declaración informativa aprobando un nuevo modelo, el 232, en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas y de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Es en este contexto en el que tiene lugar el desarrollo de los casos prácticos siguientes, ya que, si bien no ha habido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, sí que se han modificado las reglas para informar de las referidas operaciones respecto de las obligaciones de información que había en los periodos impositivos de 2015 y anteriores.

Por tanto, lo que aquí pretendemos es analizar 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 con personas o entidades vinculadas
 - 3.2. Información sobre operaciones específicas
 - 3.3. 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 de obligaciones de documentación y declaración de las operaciones con personas o entidades vinculadas en la declaración informativa modelo 232

Anexo

1. INTRODUCCIÓN

Como ya sabemos, para los periodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2015 tuvo lugar una reforma global y completa de la normativa del impuesto sobre sociedades (IS). Esta reforma se concretó en la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), y en el desarrollo que de la misma se realiza por el Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS).

En el ámbito de las operaciones vinculadas, la LIS presentó novedades en relación con las obligaciones de documentación específicas que debían elaborar las entidades afectadas, regulando un régimen general de las mismas para entidades o grupos de entidades con cifra de negocios en el periodo impositivo mayor o igual a 45 millones de euros; un contenido simplificado para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros y superior a 10 millones, y un contenido muy simplificado para las entidades que en el periodo impositivo reúnan las condiciones para ser calificadas como entidades de reducida dimensión. Asimismo, también se modificó el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad que, hasta ese momento, venía definido por un 5% de participación o un 1% de participación para el caso de valores que cotizaban en un mercado regulado, que, con la reforma, quedó fijado en el 25% de participación.

No obstante, hay que tener en cuenta que la obligación de documentación es una obligación distinta e independiente de la obligación de información, que es la obligación objeto de desarrollo en la Orden ministerial (HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 –BOE de 30 de agosto–) objeto de análisis.

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 ha llevado a cabo hasta 2014 mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en la página 20 del modelo 200 de declaración del IS. Por primera vez, y para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, a ese cuadro se le añadió uno nuevo 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, se ha optado por trasladar los cuadros citados en el párrafo anterior desde el modelo de declaración del IS a una nueva declaración informativa, modelo 232, en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas.

Asimismo, se ha optado también por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, que tradicionalmente también se viene incluyendo en la declaración del IS, a la nueva declaración informativa de ope-

1. INTRODUCCIÓN

Como ya sabemos, para los periodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2015 tuvo lugar una reforma global y completa de la normativa del impuesto sobre sociedades (IS). Esta reforma se concretó en la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), y en el desarrollo que de la misma se realiza por el Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS).

En el ámbito de las operaciones vinculadas, la LIS presentó novedades en relación con las obligaciones de documentación específicas que debían elaborar las entidades afectadas, regulando un régimen general de las mismas para entidades o grupos de entidades con cifra de negocios en el periodo impositivo mayor o igual a 45 millones de euros; un contenido simplificado para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros y superior a 10 millones, y un contenido muy simplificado para las entidades que en el periodo impositivo reúnan las condiciones para ser calificadas como entidades de reducida dimensión. Asimismo, también se modificó el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad que, hasta ese momento, venía definido por un 5% de participación o un 1% de participación para el caso de valores que cotizaban en un mercado regulado, que, con la reforma, quedó fijado en el 25% de participación.

No obstante, hay que tener en cuenta que la obligación de documentación es una obligación distinta e independiente de la obligación de información, que es la obligación objeto de desarrollo en la Orden ministerial (HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 –BOE de 30 de agosto–) objeto de análisis.

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 ha llevado a cabo hasta 2014 mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en la página 20 del modelo 200 de declaración del IS. Por primera vez, y para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, a ese cuadro se le añadió uno nuevo 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, se ha optado por trasladar los cuadros citados en el párrafo anterior desde el modelo de declaración del IS a una nueva declaración informativa, modelo 232, en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas.

Asimismo, se ha optado también por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, que tradicionalmente también se viene incluyendo en la declaración del IS, a la nueva declaración informativa de ope-

raciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Por tanto, es necesario señalar que no ha habido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, por lo que podemos decir que las modificaciones que vamos a analizar a continuación vienen dadas por el desarrollo del artículo 13.4 del RIS, el cual 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.

Así, esta orden 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.

La misma ha entrado en vigor el 31 de agosto de 2017 (día siguiente al de su publicación en el BOE) y será de aplicación 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 impuesto sobre la renta de no residentes (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 siguientes operaciones con personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 18.2 de la LIS. 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.

No obstante, la orden regula en su disposición transitoria única el plazo de presentación del modelo 232 de la «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales» para los periodos impositivos iniciados que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016.

En este caso, el plazo de presentación del modelo 232 de «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», para los periodos impositivos iniciados en el 2016 y que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016, será desde el día 1 al 30 de noviembre siguientes a la finalización del periodo impositivo al que se refiera la información que se debe suministrar.

Por tanto, se puede apreciar que, para este primer ejercicio, se está unificando *de facto* el periodo de presentación cualquiera que fuere la fecha de finalización de un periodo impositivo iniciado en el ejercicio 2016, al mes de noviembre de 2017.

EJEMPLO

- Periodo impositivo del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016: se presentará durante el mes de noviembre de 2017.
- Periodo impositivo del 1 de octubre de 2016 al 30 de septiembre de 2017: se presentará durante el mes de agosto de 2018.
- Periodo impositivo del 1 de marzo de 2016 al 31 de octubre de 2016: se presentará durante el mes de noviembre de 2017.

3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN. OPERACIONES OBJETO DE DECLARACIÓN

En este sentido, la referida orden solicita la información en los términos y cuantías que se indican a continuación:

3.1. INFORMACIÓN DE OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

En relación con el cuadro denominado «Información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS), se mantiene la obligación de informar acerca de 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. Tal y como ya ocurría en la información correspondiente a 2015, no se establece 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.

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 contemplados¹, 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 (AIES), 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 (UTES), 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 Función Pública. No obstante, sí que deberán presentar el modelo 232 en el caso de UTES, 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.

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

¹ El 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».

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. REGLA ESPECIAL PARA EVITAR QUE SE PRODUZCA EL FRACCIONAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Asimismo, y como novedad, se ha incluido 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 apartados 3.1 y 3.2, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, del mismo tipo y método 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** por tipo de operación y mismo método, 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 en el periodo impositivo no supere los 250.000 euros, al poner el importe de las operaciones realizadas en conexión con el 50 % de la cifra de negocios de la entidad, nace la obligación de declarar la operación si se supera tal límite. Evidentemente, los parámetros de cálculo y, en consecuencia, la obligación de declarar se miden de forma independiente en cada una de las partes vinculadas.

Un ejemplo aclaratorio de esto último sería: 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 con 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 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 con todas las partes vinculadas es de 40.000 < 50% de 300.000 no habría que declarar ambas operaciones.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

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 período impositivo comprendido desde

Identificación (1)
EL AL

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/país	Tipo de operación	Ingreso(T)/ Pago (P)	Método valoración (artº 18.4 LIS)	Importe operación

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*), se ha mantenido el contenido de la declaración que debía realizarse en el ejercicio 2015.

La información antes expuesta 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 20ª 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, 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 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 forma:

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 operaciones)	No	No
• AIES, UTES (independientemente del volumen operaciones)	No	No
• Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independiente 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 euros de operaciones con cada persona o entidad vinculada (no operaciones específicas)	No	No, salvo (1)
.../...		

Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
.../...		
Hasta 250.000 euros 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 euros • Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo $>$ 100.000 euros 	No	No, salvo (1)
Más de 250.000 euros de operaciones vinculadas (del tipo general o específicas) con la misma persona o entidad	No	Sí (2)
Más de 250.000 euros de operaciones vinculadas (del tipo general o específicas) con la misma persona o entidad	Sí	Sí
Operaciones específicas (a las que no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación)		
<p>a) Las realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), en el desarrollo de una actividad económica, a la que le 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>		
<p>(1) Salvo que el conjunto de cada una 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, 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>		

Precisiones

- 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.
- 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 DE OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MODELO 232

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

CASO PRÁCTICO 1

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es entidad de reducida dimensión [ERD]). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: compra de géneros para la venta por importe de 25.000 euros y ventas de mercancías por importe de 50.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Se trata de operaciones generales (no específicas).

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 anterior, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación declaración por el apartado 1 a) del artículo 2 (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resultan de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3, puesto que las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

CASO PRÁCTICO 2

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es ERD). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: arrendamiento de una patente por importe de 25.000 euros y venta de un inmueble por importe de 50.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Son operaciones específicas según la LIS y el RIS.

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 anterior, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación declaración por el apartado 1 a) del artículo 2 (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resultan de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que el importe conjunto de cada tipo de operación específica (25.000 € son de un tipo y 50.000 € son de otro tipo) no supera en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas

los 100.000 euros, ni el apartado 3, 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.

CASO PRÁCTICO 3

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es ERD). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 120.000 y 260.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Las operaciones efectuadas con cada una de las entidades son del mismo tipo y se valoran de acuerdo con el mismo método. No se trata de ninguna de las siguientes operaciones (operaciones específicas [arts. 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS]):

- Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que le 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.
- Las operaciones de transmisión de negocios.
- Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles.

Precisiones

Recordemos que a las operaciones antes expuestas no se les puede aplicar el contenido simplificado de las obligaciones de documentación. No obstante, en el supuesto de que tales 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 que se regula en el artículo 17 del RIS.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 120.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada no supera el importe de 250.000 euros, y ello, con independencia del tipo de operación que realice. No hay obligación de declaración de esa operación aplicando el mismo razonamiento que en el caso práctico 1.

Sí es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 260.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. Sí hay obligación de declaración ya que el importe total la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. Además, si este importe correspondiera a varias operaciones, se declararían en el modelo todas ellas en líneas independientes, pero agrupadas por tipos de operación y mismo método de valoración con independencia de su importe.

No obstante, al tratarse de una entidad que cumple los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS (es ERD), esta documentación específica se puede entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio (véase el anexo V). Además, estas entidades no deberán aportar ni comparables ni valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Por tanto, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado, y se entenderá cumplimentada al presentar el referido anexo V:

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

No obstante, si la empresa tiene un importe neto de la cifra de negocios en el periodo, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, inferior a 45 millones de euros, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

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

CASO PRÁCTICO 4

Situación idéntica a la del caso anterior, pero las dos operaciones realizadas con las dos personas o entidades vinculadas, de 120.000 y 260.000 euros de valor de mercado, respectivamente, corresponden a la transmisión de dos inmuebles.

SOLUCIÓN

Con independencia de que se trate de una operación específica, no es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 120.000 euros, pero sí la obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación) 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 260.000 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 no supera los 250.000 €), como por el 1 b), ya que el importe conjunto de las ventas de

inmuebles (tipo de operación) 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 todas las partes vinculadas asciende a $120.000 + 260.000 = 380.000$ euros.

Precisiones

La documentación que se debe aportar en caso de comprobación, y teniendo en cuenta que la entidad tiene una cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 10 millones de euros (es ERD), es la que determinan los artículos 16.5 y 16.1 del RIS:

- **Artículo 16.5, último párrafo, del RIS.** En el supuesto de entidades a las que se refiere el artículo 101 de la LIS (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 RIS.
- **Artículo 16.1 del RIS.** La documentación específica del contribuyente deberá comprender:
 - *Información del contribuyente:*
 - Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.
 - 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.
 - Principales competidores.
 - *Información de las operaciones vinculadas:*
 - Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
 - 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.
 - Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS (este apartado es el único que no se exige, el cual, sí resulta exigible en relación con las operaciones específicas antes señaladas a las empresas cuya facturación sea superior a 10 millones de €).

.../...

.../...

- 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.
 - 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 los que se refiere el artículo 18 del RIS.
 - 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.
 - Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.
- *Información económico-financiera del contribuyente:*
- Estados financieros anuales del contribuyente.
 - Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
 - Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

CASO PRÁCTICO 5

Situación idéntica a la del caso anterior, pero las dos operaciones realizadas con las dos personas o entidades vinculadas ascienden a 20.000 y 90.000 euros de valor de mercado, respectivamente, y corresponden a la transmisión de dos inmuebles.

SOLUCIÓN

Con independencia de que se trate de operaciones específicas, no es exigible la obligación de documentación porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con

cada persona o entidad vinculada no supera el importe de 250.000 euros. Sin embargo, sí que hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación específica) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros ($20.000 + 90.000 = 110.000$). Así, se declararán ambas operaciones, cada una, en una línea por separado en el modelo 232.

CASO PRÁCTICO 6

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo es de 30 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 50.000 y 20.000 euros de valor de mercado, respectivamente.

- **Supuesto 1:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías en ambos casos (operaciones genéricas).
- **Supuesto 2:** En ambos casos, se trata del mismo tipo de alguna de las operaciones específicas detalladas anteriormente.

SOLUCIÓN

- **Supuesto 1:** No resulta exigible la obligación de documentación (son operaciones genéricas) ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros. Si no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración, ya que no resultan de aplicación los otros dos apartados de la orden.
- **Supuesto 2:** Para el caso de ser operaciones específicas, no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto con todas las partes vinculadas de este tipo de operaciones en el periodo impositivo ($50.000 + 20.000$) no supera los 100.000 euros.

En el caso de que la cifra de negocios de la entidad fuera de 55 millones de euros, la solución sería la misma.

CASO PRÁCTICO 7

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior es de 8 millones de euros. En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 90.000 y 95.000 euros de valor de mercado, según detalle:

- **Supuesto 1:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías por importe de 90.000 euros y de prestación de servicios por 95.000 euros (operaciones genéricas).
- **Supuesto 2:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías a un socio que posee el 30% de la empresa y que realiza su actividad económica por signos, índices o módulos, por importe de 90.000 euros y de arrendamiento de una patente a otra empresa, de la cual posee el 25%, por importe de 95.000 euros (operaciones específicas).

SOLUCIÓN

- **Supuesto 1:** No resultan exigibles las obligación de documentación (son operaciones genéricas), ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros. Si no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración según los razonamientos antes expuestos.
- **Supuesto 2:** Para el caso de ser operaciones específicas, no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto para cada tipo de operaciones en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas no supera los 100.000 euros.

CASO PRÁCTICO 8

Igual que el supuesto 2 del caso práctico anterior, pero suponiendo que, además de lo que se ha expresado, la empresa paga un canon de arrendamiento a un socio mayoritario de una patente por importe de 20.000 euros al año.

SOLUCIÓN

En este caso, se puede apreciar que las tres operaciones son específicas, pero no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración por la compraventa al «modulero» (socio que realiza la actividad económica por signos, índices o módulos), ya que el importe conjunto para cada tipo de operaciones en el periodo impositivo no supera los 100.000 euros.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración por el gasto/pago y el ingreso de las patentes, ya que el importe conjunto de tales operaciones sobre activos intangibles (tipo de operación a estos efectos) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros ($20.000 + 95.000 = 115.000$). Así, se declararán ambas operaciones, cada una, en una línea por separado.

CASO PRÁCTICO 9

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo es superior a 10 millones de euros. Ha realizado en ese periodo operaciones con una persona o entidad vinculada por importe de 210.000 euros de valor de mercado. Se trata de las operaciones específicas, de las cuales, 60.000 euros corresponden a operaciones de un determinado tipo, 70.000 euros a otro, y 80.000 a otro tipo diferente. En todas ellas se ha empleado el mismo método de valoración. No ha realizado más operaciones con otras partes vinculadas.

SOLUCIÓN

No existe obligación de documentación de ambos tipos de operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Tampoco hay obligación de declaración por ninguna de las tres operaciones, ya que el importe conjunto de cada tipo de ellas, realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas, no supera los 100.000 euros. Nótese que, para el caso de que se tratara del mismo tipo de operaciones y aunque fuera a tres entidades o personas vinculadas distintas, al superar los 100.000

euros de importe conjunto del mismo tipo en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas, debería declararse cada una de ellas en una línea por separado.

En el caso de que la cifra de negocios de la empresa fuera de 7 millones de euros durante el año anterior y de 7,5 millones de euros en el presente ejercicio, la solución sería la misma.

CASO PRÁCTICO 10

Empresa que se dedica al arrendamiento de inmuebles (naves industriales), cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo ha sido de 220.000 euros. De este importe, 180.000 euros corresponden a alquileres a una sociedad industrial que es propiedad al 90%, por el mismo socio que tiene el 95% de la sociedad que realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, y el resto, es decir, 40.000 euros, corresponde a alquileres a terceros. No ha realizado más operaciones de este tipo y método con otras personas vinculadas.

SOLUCIÓN

Lo primero que tenemos que ver es que ambas 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».

No existe obligación de documentación de estas operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada en el periodo impositivo no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que se han realizado en el periodo impositivo operaciones del mismo tipo y con el mismo método de valoración con todas las personas o entidades vinculadas que suponen un importe conjunto de las mismas superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad (véase que 180.000 es superior al 50% s. 220.000 = 110.000 €).

Nota: Este ejemplo también resultaría de aplicación para el caso en el que un socio persona física arriende inmuebles que posee en propiedad a una empresa de la cual es administrador o posea al menos el 25% de su capital social. Evidentemente, la obligación de declaración de las operaciones, en su caso, reside en la sociedad.

CASO PRÁCTICO 11

Empresa A, que se dedica al arrendamiento de inmuebles (naves industriales), cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo ha sido de 220.000 euros. De este importe, 90.000 euros corresponden a alquileres a una sociedad industrial B que es propiedad al 90%, por el mismo socio que tiene el 95% de la sociedad A, que realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, y el resto, es decir, 130.000 euros, corresponde a alquileres a terceros. Asimismo, también ha percibido de esa misma entidad B 80.000 euros de ingresos financieros por un préstamo que en su momento le hizo a dicha sociedad para la adquisición de determinada maquinaria e instalaciones técnicas. No ha realizado más operaciones de este tipo y método con otras personas vinculadas.

SOLUCIÓN

No existe obligación de documentación de ambos tipos de operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones (90.000 + 80.000) realizadas con la misma persona o entidad vinculada en el periodo impositivo no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Tampoco hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que se han realizado en el periodo impositivo operaciones del mismo tipo y con el mismo método de valoración con todas las personas o entidades vinculadas que suponen un importe conjunto de las mismas no superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que tanto una como otra operación, que son de 90.000 euros de un tipo y 80.000 euros de otro tipo por importe conjunto cada una de ellas, no suponen un importe superior al 50% s. 220.000 (cifra de negocios) = 110.000 euros.

Nota: Este ejemplo también resultaría de aplicación para el caso en que un socio persona física arriende inmuebles que posee en propiedad a una empresa de la cual es administrador o posea al menos el 25% de su capital social. Evidentemente, la obligación de declaración de las operaciones, en su caso, reside en la sociedad.

Precisiones

Una situación idéntica se podría dar en el caso de facturación de intangibles o de prestaciones de servicios casi en exclusiva a otras entidades vinculadas, o facturación de los socios personas físicas por actividades profesionales o no, casi en exclusiva para su sociedad.

Así, el artículo 2.3 de la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232, dispone:

«3. Con independencia del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, existirá siempre la obligación de presentar el modelo 232 y cumplimentar la "Información de operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS)" respecto de aquellas operaciones del mismo tipo que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe del conjunto de dichas operaciones en el periodo impositivo sea superior al 50 % de la cifra de negocios de la entidad».

CASO PRÁCTICO 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 millones de euros.
 - Simplificada, para el caso de que tal cifra de negocios sea igual o menor de 45 millones de euros.
 - Muy simplificada, si la empresa se considera de reducida dimensión en el ejercicio en el que realiza las operaciones vinculadas.
2. En todos los casos expuestos, si el importe total de las operaciones del mismo tipo que se han realizado en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada y con el mismo método de valoración suponen un importe conjunto de las mismas superior al 50 % de la cifra de negocios de la entidad, tendrán que declararse en el modelo 232 con independencia del importe de las mismas.
3. Recordemos que una vez que se haya determinado la obligación de declarar, deben declararse separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensa-

ciones 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.

Durante el presente ejercicio, la sociedad X ha realizado las siguientes operaciones (todas ellas valoradas a valor de mercado, respecto de las cuales tiene 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, así como el valor o intervalo de valores obtenido) con otras personas o entidades vinculadas:

1. Con un administrador, el señor Lorenzo López, quien, a su vez, tiene el 5 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como director financiero: 105.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que el mismo tiene arrendado a la empresa: 60.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 400.000 euros que ha hecho a la empresa 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 que ha pagado la empresa ascienden a 20.000 euros, y ha devuelto 60.000 euros de principal.
- Venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 euros.

Total operaciones de cualquier tipo realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$105.000 + 60.000 + 20.000 + 15.000 = 200.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación, ya que el importe total de la contraprestación no excede de 250.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración por las operaciones generales (105.000 + 60.000 + 20.000).

Además, por la operación específica (venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 €), en un principio, como no supera los 100.000 euros, no habría que declararla, pero como a lo largo del periodo impositivo se han realizado otras operaciones de este mismo tipo (véanse los puntos 3 y 7) con otras personas vinculadas tales que el importe conjunto de todas estas sí que supera los 100.000 euros, procede declararla en una línea del modelo 232.

En materia del cómputo del importe de intereses y rendimientos, puede verse la Consulta 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, de declaración de tales operaciones), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

Por otra parte, y en cuanto a la forma de materializar las obligaciones de documentación y qué documentos son suficientes, pueden verse las Consultas V0312/2010, de 19 de febrero (NFC037412) y V1670/2010, de 20 de julio (NFC038957).

2. Con otra administradora, la señora Laura Martínez, quien, a su vez, tiene el 6 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 80.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 70.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que 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.
- Ingresos de capital mobiliario de 15.000 euros, que percibe por la cesión de una marca propiedad de Laura.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$80.000 + 70.000 + 30.000 + 15.000 = 195.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación ni de información en la declaración 232, ya que el importe total de las mismas con doña Laura no excede de 250.000 euros y la operación específica tanto con doña Laura como con otras personas vinculadas durante el periodo impositivo (cesión de la marca, es decir, operaciones con intangibles en general) no supera los 100.000 euros.

3. Con otra administradora, la señora Laura Fernández, quien, a su vez, tiene el 20 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 40.000 euros.

- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 10.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que 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.
- Venta de un local comercial por importe de 130.000 euros.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$40.000 + 10.000 + 30.000 + 130.000 = 210.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación, ya que el importe total de las mismas con doña Laura no excede de 250.000 euros. Tampoco hay obligación de información respecto de las operaciones no específicas por importe de 40.000, 10.000 y 30.000 euros.

Sin embargo, sí que hay obligación de información en la declaración modelo 232 por la operación específica de la venta del local, ya que el conjunto de las operaciones específicas de este tipo realizadas en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas superan los 100.000 euros.

4. Con otro administrador, el señor Miguel Alfonso, quien, a su vez, tiene el 25 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 95.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que él satisface a la empresa, la cual le ha alquilado una nave de su propiedad para el ejercicio de otras actividades: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas más específicas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$95.000 + 55.000 + 200.000 + 40.000 = 390.000,$$

por lo tanto, como supera la cifra total de 250.000 euros, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y 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.

5. Con otro administrador, el señor Miguel Fortea, quien, a su vez, tiene el 25 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones propias del cargo de administrador: 100.000 euros, y por las funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 50.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que él satisface a la empresa, la cual le ha alquilado una nave de su propiedad para el ejercicio de otras actividades: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado por 100.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas más específicas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$50.000 + 55.000 + 100.000 + 40.000 = 245.000,$$

por lo tanto, como no supera la cifra total de 250.000 euros, no hay obligación de documentación ni de información en la declaración 232, ya que el importe total de las mismas con don Miguel no excede de 250.000 euros, y la operación específica tanto con don Miguel como con otras personas vinculadas durante el periodo impositivo (cesión de la marca, es decir, operaciones con intangibles en general, 15.000 del apartado 2 de este supuesto + 40.000) no supera los 100.000 euros.

6. Con la empresa A, de la cual posee el 30 % del capital

- Ventas de mercancías aplicando el método del precio de reventa: 88.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 95.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 120.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 100.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 80.000 euros.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$88.000 + 95.000 + 120.000 + 100.000 + 80.000 = 483.000,$$

por lo tanto, como supera la cifra total de 250.000 euros, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y deben declararse todas atendiendo al tipo y método de valoración en líneas independientes del modelo 232.

7. Con la empresa B, de la cual posee el 35 % del capital

- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Venta de un inmueble por importe de 220.000 euros aplicando el método del precio libre comparable.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$200.000 + 220.000 = 420.000,$$

por lo tanto, hay obligación de documentación y obligación de información de ambas operaciones en el modelo 232, al superar el importe total de la contraprestación la cifra de 250.000 euros.

No obstante, por la operación específica de la venta de un inmueble de su propiedad a la empresa B, tendrá que elaborar una documentación más o menos simplificada, y ello en función de que su cifra neta de negocios durante el año anterior fuera menor de 10 millones de euros.

Así, si la empresa fuera considerada ERD, la norma (art. 16.5 del RIS) dispone unas obligaciones específicas de documentación pero sin necesidad de incorporar el análisis de comparabilidad del artículo 17 del RIS.

8. Con un socio, el señor Rafael Torres, quien tiene el 30 % del capital

1. Don Rafael ha concedido un préstamo por importe de 200.000 euros de principal, percibido por la sociedad X. La devolución del capital se efectuará en un plazo de 5 años, a devolver por partes iguales con un tipo de interés variable calculado sobre el índice Euríbor 12 meses más un diferencial de 1,5 puntos. Para este ejercicio, el tipo se sitúa en el 4%.
2. Ampliación de capital, que va a suscribir dicho socio, por 100.000 euros.
3. Reparto de dividendos al socio por importe de 6.000 euros.
4. Además, este socio ha prestado a la sociedad servicios profesionales, cuya cuantía asciende a 180.000 euros.

Al plantearse si dichas operaciones deben incluirse o no en el cómputo de las operaciones con partes vinculadas, a los efectos de las obligaciones de documentación previstas en la LIS y en el RIS, procede considerar lo siguiente:

- La valoración de las dos operaciones societarias 2 y 3 debe hacerse 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 a ninguno de los dos supuestos las obligaciones de documentación previstas en el RIS.
- Para las otras dos operaciones, el préstamo (1) y los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad (4), la empresa X queda eximida de la obligación de documentarlas, ya que el valor de mercado de la contraprestación total pactada (los intereses totales del préstamo que ascienden a $200.000 \times 4\% = 8.000$ €, y los servicios prestados, 180.000 €, valorados a valor de mercado, durante el ejercicio) no supera el importe de 250.000 euros durante el ejercicio. Recuérdese que, a los efectos de la contraprestación del préstamo, no deben tenerse en cuenta ni el principal ni las cantidades reembolsadas.

Por tanto, en este caso, como no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que las operaciones que deben computar como vinculadas son de carácter general y el importe total de la contraprestación de las mismas no excede de 250.000 euros.

En este sentido, puede verse la Consulta V1263/2011, de 20 de mayo (NFC041508), en la que se aclara qué operaciones computan y cuáles no para determinar el importe a los efectos de establecer los límites de las obligaciones de documentación y, por lo tanto, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS.

También puede verse la Consulta 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, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

CONCLUSIÓN

Respecto de los apartados 4, 6 y 7, hay obligación de documentar de forma específica; por tanto, si hay obligación de documentar, también hay obligación de declarar tales operaciones en el modelo 232, tal y como se ha expuesto. También hay obligación de declarar aunque no de documentar en los casos 1 y 3.

No obstante, y en relación con tales obligaciones de documentación, la misma es muy simplificada si la empresa tiene la consideración de reducida dimensión en el ejercicio en el que realizan las operaciones vinculadas y, por tanto, la empresa podrá presentar el anexo V del modelo 200, cuya documentación se entenderá elaborada a estos efectos al cumplimentar las casillas que se establecen en el citado anexo, para dar una información que es muy similar a la dada en el modelo 232, cuyo detalle es:

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="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/Apellidos</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Nombre</td> </tr> <tr> <td>Calle/Plaza/Rda.</td> <td>Nombre de la vía pública</td> </tr> <tr> <td>Número</td> <td>Escalera</td> </tr> <tr> <td>Piso</td> <td>Puerta</td> </tr> </tbody> </table>	Identificación		Identificación del obligado tributario: NF	Razón social/Apellidos	Nombre		Calle/Plaza/Rda.	Nombre de la vía pública	Número	Escalera	Piso	Puerta	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="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</td> <td>AL</td> </tr> <tr> <td>Tipo de ejercicio</td> <td><input type="checkbox"/></td> </tr> </tbody> </table>	Ejercicio		Ejercicio	<input type="text"/>	Periodo impositivo		DEL	AL	Tipo de ejercicio	<input type="checkbox"/>																		
Identificación																																									
Identificación del obligado tributario: NF	Razón social/Apellidos																																								
Nombre																																									
Calle/Plaza/Rda.	Nombre de la vía pública																																								
Número	Escalera																																								
Piso	Puerta																																								
Ejercicio																																									
Ejercicio	<input type="text"/>																																								
Periodo impositivo																																									
DEL	AL																																								
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;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="width: 20%;">Persona o entidad vinculada: NF</th> <th colspan="2" style="width: 5%;">F/J</th> <th colspan="3" style="width: 45%;">Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)</th> <th colspan="3" style="width: 23%;">Nombre</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="2">Calle/Plaza/Rda.</td> <td colspan="2">Nombre de la vía pública</td> <td>Número</td> <td>Escalera</td> <td>Piso</td> <td>Puerta</td> <td>Código provincia</td> <td>Pais</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Tipo vinculación</td> <td colspan="2">Ingreso (I) Pago (P)</td> <td colspan="2">Método valoración</td> <td colspan="2">Importe operación</td> <td colspan="2">Naturaleza de la operación</td> </tr> <tr> <td colspan="5">Otras características de la operación</td> <td colspan="5">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/Rda.		Nombre de la vía pública		Número	Escalera	Piso	Puerta	Código provincia	Pais	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/Rda.		Nombre de la vía pública		Número	Escalera	Piso	Puerta	Código provincia	Pais																																
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):

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- 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.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- 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.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La norma establece dos precisiones:

- 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.
- 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.

raciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Por tanto, es necesario señalar que no ha habido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, por lo que podemos decir que las modificaciones que vamos a analizar a continuación vienen dadas por el desarrollo del artículo 13.4 del RIS, el cual 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.

Así, esta orden 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.

La misma ha entrado en vigor el 31 de agosto de 2017 (día siguiente al de su publicación en el BOE) y será de aplicación 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 impuesto sobre la renta de no residentes (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 siguientes operaciones con personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 18.2 de la LIS. 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.

No obstante, la orden regula en su disposición transitoria única el plazo de presentación del modelo 232 de la «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales» para los periodos impositivos iniciados que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016.

En este caso, el plazo de presentación del modelo 232 de «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», para los periodos impositivos iniciados en el 2016 y que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016, será desde el día 1 al 30 de noviembre siguientes a la finalización del periodo impositivo al que se refiera la información que se debe suministrar.

Por tanto, se puede apreciar que, para este primer ejercicio, se está unificando *de facto* el periodo de presentación cualquiera que fuere la fecha de finalización de un periodo impositivo iniciado en el ejercicio 2016, al mes de noviembre de 2017.

EJEMPLO

- Periodo impositivo del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016: se presentará durante el mes de noviembre de 2017.
- Periodo impositivo del 1 de octubre de 2016 al 30 de septiembre de 2017: se presentará durante el mes de agosto de 2018.
- Periodo impositivo del 1 de marzo de 2016 al 31 de octubre de 2016: se presentará durante el mes de noviembre de 2017.

3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN. OPERACIONES OBJETO DE DECLARACIÓN

En este sentido, la referida orden solicita la información en los términos y cuantías que se indican a continuación:

3.1. INFORMACIÓN DE OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

En relación con el cuadro denominado «Información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS), se mantiene la obligación de informar acerca de 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. Tal y como ya ocurría en la información correspondiente a 2015, no se establece 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.

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 contemplados¹, 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 (AIES), 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 (UTES), 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 Función Pública. No obstante, sí que deberán presentar el modelo 232 en el caso de UTES, 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.

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

¹ El 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».

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. REGLA ESPECIAL PARA EVITAR QUE SE PRODUZCA EL FRACCIONAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Asimismo, y como novedad, se ha incluido 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 apartados 3.1 y 3.2, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, del mismo tipo y método 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** por tipo de operación y mismo método, 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 en el periodo impositivo no supere los 250.000 euros, al poner el importe de las operaciones realizadas en conexión con el 50 % de la cifra de negocios de la entidad, nace la obligación de declarar la operación si se supera tal límite. Evidentemente, los parámetros de cálculo y, en consecuencia, la obligación de declarar se miden de forma independiente en cada una de las partes vinculadas.

Un ejemplo aclaratorio de esto último sería: 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 con 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 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 con todas las partes vinculadas es de 40.000 < 50% de 300.000 no habría que declarar ambas operaciones.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

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 período impositivo comprendido desde

Identificación (1)
EL [] [] [] AL [] [] []

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/país	Tipo de operación	Ingreso(T)/ Pago (P)	Método valoración (artº 18.4 LIS)	Importe operación

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*), se ha mantenido el contenido de la declaración que debía realizarse en el ejercicio 2015.

La información antes expuesta 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 20ª 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 FISCAL

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, 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 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 forma:

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 operaciones)	No	No
• AIES, UTES (independientemente del volumen operaciones)	No	No
• Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independiente 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 euros de operaciones con cada persona o entidad vinculada (no operaciones específicas)	No	No, salvo (1)
.../...		

Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
.../...		
Hasta 250.000 euros 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 euros • Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo $>$ 100.000 euros 	No No	No, salvo (1) Sí (2)
Más de 250.000 euros de operaciones vinculadas (del tipo general o específicas) con la misma persona o entidad	Sí	Sí
Operaciones específicas (a las que no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación)		
<p>a) Las realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), en el desarrollo de una actividad económica, a la que le 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>		
<p>(1) Salvo que el conjunto de cada una 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, 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>		

Precisiones

- 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.
- 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 DE OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MODELO 232

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

CASO PRÁCTICO 1

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es entidad de reducida dimensión [ERD]). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: compra de géneros para la venta por importe de 25.000 euros y ventas de mercancías por importe de 50.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Se trata de operaciones generales (no específicas).

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 anterior, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación declaración por el apartado 1 a) del artículo 2 (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resultan de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3, puesto que las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

CASO PRÁCTICO 2

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es ERD). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: arrendamiento de una patente por importe de 25.000 euros y venta de un inmueble por importe de 50.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Son operaciones específicas según la LIS y el RIS.

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 anterior, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación declaración por el apartado 1 a) del artículo 2 (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resultan de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que el importe conjunto de cada tipo de operación específica (25.000 € son de un tipo y 50.000 € son de otro tipo) no supera en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas

los 100.000 euros, ni el apartado 3, 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.

CASO PRÁCTICO 3

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es ERD). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 120.000 y 260.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Las operaciones efectuadas con cada una de las entidades son del mismo tipo y se valoran de acuerdo con el mismo método. No se trata de ninguna de las siguientes operaciones (operaciones específicas [arts. 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS]):

- Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que le 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.
- Las operaciones de transmisión de negocios.
- 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.
- Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles.

Precisiones

Recordemos que a las operaciones antes expuestas no se les puede aplicar el contenido simplificado de las obligaciones de documentación. No obstante, en el supuesto de que tales 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 que se regula en el artículo 17 del RIS.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 120.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada no supera el importe de 250.000 euros, y ello, con independencia del tipo de operación que realice. No hay obligación de declaración de esa operación aplicando el mismo razonamiento que en el caso práctico 1.

Sí es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 260.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. Sí hay obligación de declaración ya que el importe total la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. Además, si este importe correspondiera a varias operaciones, se declararían en el modelo todas ellas en líneas independientes, pero agrupadas por tipos de operación y mismo método de valoración con independencia de su importe.

No obstante, al tratarse de una entidad que cumple los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS (es ERD), esta documentación específica se puede entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio (véase el anexo V). Además, estas entidades no deberán aportar ni comparables ni valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Por tanto, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado, y se entenderá cumplimentada al presentar el referido anexo V:

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

No obstante, si la empresa tiene un importe neto de la cifra de negocios en el periodo, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, inferior a 45 millones de euros, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

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

CASO PRÁCTICO 4

Situación idéntica a la del caso anterior, pero las dos operaciones realizadas con las dos personas o entidades vinculadas, de 120.000 y 260.000 euros de valor de mercado, respectivamente, corresponden a la transmisión de dos inmuebles.

SOLUCIÓN

Con independencia de que se trate de una operación específica, no es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 120.000 euros, pero sí la obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación) 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 260.000 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 no supera los 250.000 €), como por el 1 b), ya que el importe conjunto de las ventas de

inmuebles (tipo de operación) 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 todas las partes vinculadas asciende a $120.000 + 260.000 = 380.000$ euros.

Precisiones

La documentación que se debe aportar en caso de comprobación, y teniendo en cuenta que la entidad tiene una cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 10 millones de euros (es ERD), es la que determinan los artículos 16.5 y 16.1 del RIS:

- **Artículo 16.5, último párrafo, del RIS.** En el supuesto de entidades a las que se refiere el artículo 101 de la LIS (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 RIS.
- **Artículo 16.1 del RIS.** La documentación específica del contribuyente deberá comprender:
 - *Información del contribuyente:*
 - Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.
 - 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.
 - Principales competidores.
 - *Información de las operaciones vinculadas:*
 - Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
 - 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.
 - Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS (este apartado es el único que no se exige, el cual, sí resulta exigible en relación con las operaciones específicas antes señaladas a las empresas cuya facturación sea superior a 10 millones de €).

.../...

.../...

- 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.
 - 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 los que se refiere el artículo 18 del RIS.
 - 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.
 - Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.
- *Información económico-financiera del contribuyente:*
- Estados financieros anuales del contribuyente.
 - Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
 - Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

CASO PRÁCTICO 5

Situación idéntica a la del caso anterior, pero las dos operaciones realizadas con las dos personas o entidades vinculadas ascienden a 20.000 y 90.000 euros de valor de mercado, respectivamente, y corresponden a la transmisión de dos inmuebles.

SOLUCIÓN

Con independencia de que se trate de operaciones específicas, no es exigible la obligación de documentación porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con

cada persona o entidad vinculada no supera el importe de 250.000 euros. Sin embargo, sí que hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación específica) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros ($20.000 + 90.000 = 110.000$). Así, se declararán ambas operaciones, cada una, en una línea por separado en el modelo 232.

CASO PRÁCTICO 6

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo es de 30 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 50.000 y 20.000 euros de valor de mercado, respectivamente.

- **Supuesto 1:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías en ambos casos (operaciones genéricas).
- **Supuesto 2:** En ambos casos, se trata del mismo tipo de alguna de las operaciones específicas detalladas anteriormente.

SOLUCIÓN

- **Supuesto 1:** No resulta exigible la obligación de documentación (son operaciones genéricas) ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros. Si no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración, ya que no resultan de aplicación los otros dos apartados de la orden.
- **Supuesto 2:** Para el caso de ser operaciones específicas, no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto con todas las partes vinculadas de este tipo de operaciones en el periodo impositivo ($50.000 + 20.000$) no supera los 100.000 euros.

En el caso de que la cifra de negocios de la entidad fuera de 55 millones de euros, la solución sería la misma.

CASO PRÁCTICO 7

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior es de 8 millones de euros. En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 90.000 y 95.000 euros de valor de mercado, según detalle:

- **Supuesto 1:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías por importe de 90.000 euros y de prestación de servicios por 95.000 euros (operaciones genéricas).
- **Supuesto 2:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías a un socio que posee el 30% de la empresa y que realiza su actividad económica por signos, índices o módulos, por importe de 90.000 euros y de arrendamiento de una patente a otra empresa, de la cual posee el 25%, por importe de 95.000 euros (operaciones específicas).

SOLUCIÓN

- **Supuesto 1:** No resultan exigibles las obligación de documentación (son operaciones genéricas), ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros. Si no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración según los razonamientos antes expuestos.
- **Supuesto 2:** Para el caso de ser operaciones específicas, no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto para cada tipo de operaciones en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas no supera los 100.000 euros.

CASO PRÁCTICO 8

Igual que el supuesto 2 del caso práctico anterior, pero suponiendo que, además de lo que se ha expresado, la empresa paga un canon de arrendamiento a un socio mayoritario de una patente por importe de 20.000 euros al año.

SOLUCIÓN

En este caso, se puede apreciar que las tres operaciones son específicas, pero no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración por la compraventa al «modulero» (socio que realiza la actividad económica por signos, índices o módulos), ya que el importe conjunto para cada tipo de operaciones en el periodo impositivo no supera los 100.000 euros.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración por el gasto/pago y el ingreso de las patentes, ya que el importe conjunto de tales operaciones sobre activos intangibles (tipo de operación a estos efectos) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros ($20.000 + 95.000 = 115.000$). Así, se declararán ambas operaciones, cada una, en una línea por separado.

CASO PRÁCTICO 9

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo es superior a 10 millones de euros. Ha realizado en ese periodo operaciones con una persona o entidad vinculada por importe de 210.000 euros de valor de mercado. Se trata de las operaciones específicas, de las cuales, 60.000 euros corresponden a operaciones de un determinado tipo, 70.000 euros a otro, y 80.000 a otro tipo diferente. En todas ellas se ha empleado el mismo método de valoración. No ha realizado más operaciones con otras partes vinculadas.

SOLUCIÓN

No existe obligación de documentación de ambos tipos de operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Tampoco hay obligación de declaración por ninguna de las tres operaciones, ya que el importe conjunto de cada tipo de ellas, realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas, no supera los 100.000 euros. Nótese que, para el caso de que se tratara del mismo tipo de operaciones y aunque fuera a tres entidades o personas vinculadas distintas, al superar los 100.000

euros de importe conjunto del mismo tipo en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas, debería declararse cada una de ellas en una línea por separado.

En el caso de que la cifra de negocios de la empresa fuera de 7 millones de euros durante el año anterior y de 7,5 millones de euros en el presente ejercicio, la solución sería la misma.

CASO PRÁCTICO 10

Empresa que se dedica al arrendamiento de inmuebles (naves industriales), cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo ha sido de 220.000 euros. De este importe, 180.000 euros corresponden a alquileres a una sociedad industrial que es propiedad al 90%, por el mismo socio que tiene el 95% de la sociedad que realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, y el resto, es decir, 40.000 euros, corresponde a alquileres a terceros. No ha realizado más operaciones de este tipo y método con otras personas vinculadas.

SOLUCIÓN

Lo primero que tenemos que ver es que ambas 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».

No existe obligación de documentación de estas operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada en el periodo impositivo no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que se han realizado en el periodo impositivo operaciones del mismo tipo y con el mismo método de valoración con todas las personas o entidades vinculadas que suponen un importe conjunto de las mismas superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad (véase que 180.000 es superior al 50% s. 220.000 = 110.000 €).

Nota: Este ejemplo también resultaría de aplicación para el caso en el que un socio persona física arriende inmuebles que posee en propiedad a una empresa de la cual es administrador o posea al menos el 25% de su capital social. Evidentemente, la obligación de declaración de las operaciones, en su caso, reside en la sociedad.

CASO PRÁCTICO 11

Empresa A, que se dedica al arrendamiento de inmuebles (naves industriales), cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo ha sido de 220.000 euros. De este importe, 90.000 euros corresponden a alquileres a una sociedad industrial B que es propiedad al 90%, por el mismo socio que tiene el 95% de la sociedad A, que realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, y el resto, es decir, 130.000 euros, corresponde a alquileres a terceros. Asimismo, también ha percibido de esa misma entidad B 80.000 euros de ingresos financieros por un préstamo que en su momento le hizo a dicha sociedad para la adquisición de determinada maquinaria e instalaciones técnicas. No ha realizado más operaciones de este tipo y método con otras personas vinculadas.

SOLUCIÓN

No existe obligación de documentación de ambos tipos de operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones (90.000 + 80.000) realizadas con la misma persona o entidad vinculada en el periodo impositivo no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Tampoco hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que se han realizado en el periodo impositivo operaciones del mismo tipo y con el mismo método de valoración con todas las personas o entidades vinculadas que suponen un importe conjunto de las mismas no superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que tanto una como otra operación, que son de 90.000 euros de un tipo y 80.000 euros de otro tipo por importe conjunto cada una de ellas, no suponen un importe superior al 50% s. 220.000 (cifra de negocios) = 110.000 euros.

Nota: Este ejemplo también resultaría de aplicación para el caso en que un socio persona física arriende inmuebles que posee en propiedad a una empresa de la cual es administrador o posea al menos el 25% de su capital social. Evidentemente, la obligación de declaración de las operaciones, en su caso, reside en la sociedad.

Precisiones

Una situación idéntica se podría dar en el caso de facturación de intangibles o de prestaciones de servicios casi en exclusiva a otras entidades vinculadas, o facturación de los socios personas físicas por actividades profesionales o no, casi en exclusiva para su sociedad.

Así, el artículo 2.3 de la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232, dispone:

«3. Con independencia del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, existirá siempre la obligación de presentar el modelo 232 y cumplimentar la "Información de operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS)" respecto de aquellas operaciones del mismo tipo que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe del conjunto de dichas operaciones en el periodo impositivo sea superior al 50 % de la cifra de negocios de la entidad».

CASO PRÁCTICO 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 millones de euros.
 - Simplificada, para el caso de que tal cifra de negocios sea igual o menor de 45 millones de euros.
 - Muy simplificada, si la empresa se considera de reducida dimensión en el ejercicio en el que realiza las operaciones vinculadas.
2. En todos los casos expuestos, si el importe total de las operaciones del mismo tipo que se han realizado en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada y con el mismo método de valoración suponen un importe conjunto de las mismas superior al 50 % de la cifra de negocios de la entidad, tendrán que declararse en el modelo 232 con independencia del importe de las mismas.
3. Recordemos que una vez que se haya determinado la obligación de declarar, deben declararse separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensa-

ciones 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.

Durante el presente ejercicio, la sociedad X ha realizado las siguientes operaciones (todas ellas valoradas a valor de mercado, respecto de las cuales tiene 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, así como el valor o intervalo de valores obtenido) con otras personas o entidades vinculadas:

1. Con un administrador, el señor Lorenzo López, quien, a su vez, tiene el 5 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como director financiero: 105.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que el mismo tiene arrendado a la empresa: 60.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 400.000 euros que ha hecho a la empresa 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 que ha pagado la empresa ascienden a 20.000 euros, y ha devuelto 60.000 euros de principal.
- Venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 euros.

Total operaciones de cualquier tipo realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$105.000 + 60.000 + 20.000 + 15.000 = 200.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación, ya que el importe total de la contraprestación no excede de 250.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración por las operaciones generales (105.000 + 60.000 + 20.000).

Además, por la operación específica (venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 €), en un principio, como no supera los 100.000 euros, no habría que declararla, pero como a lo largo del periodo impositivo se han realizado otras operaciones de este mismo tipo (véanse los puntos 3 y 7) con otras personas vinculadas tales que el importe conjunto de todas estas sí que supera los 100.000 euros, procede declararla en una línea del modelo 232.

En materia del cómputo del importe de intereses y rendimientos, puede verse la Consulta 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, de declaración de tales operaciones), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

Por otra parte, y en cuanto a la forma de materializar las obligaciones de documentación y qué documentos son suficientes, pueden verse las Consultas V0312/2010, de 19 de febrero (NFC037412) y V1670/2010, de 20 de julio (NFC038957).

2. Con otra administradora, la señora Laura Martínez, quien, a su vez, tiene el 6 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 80.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 70.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que 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.
- Ingresos de capital mobiliario de 15.000 euros, que percibe por la cesión de una marca propiedad de Laura.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$80.000 + 70.000 + 30.000 + 15.000 = 195.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación ni de información en la declaración 232, ya que el importe total de las mismas con doña Laura no excede de 250.000 euros y la operación específica tanto con doña Laura como con otras personas vinculadas durante el periodo impositivo (cesión de la marca, es decir, operaciones con intangibles en general) no supera los 100.000 euros.

3. Con otra administradora, la señora Laura Fernández, quien, a su vez, tiene el 20 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 40.000 euros.

- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 10.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que 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.
- Venta de un local comercial por importe de 130.000 euros.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$40.000 + 10.000 + 30.000 + 130.000 = 210.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación, ya que el importe total de las mismas con doña Laura no excede de 250.000 euros. Tampoco hay obligación de información respecto de las operaciones no específicas por importe de 40.000, 10.000 y 30.000 euros.

Sin embargo, sí que hay obligación de información en la declaración modelo 232 por la operación específica de la venta del local, ya que el conjunto de las operaciones específicas de este tipo realizadas en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas superan los 100.000 euros.

4. Con otro administrador, el señor Miguel Alfonso, quien, a su vez, tiene el 25 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 95.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que él satisface a la empresa, la cual le ha alquilado una nave de su propiedad para el ejercicio de otras actividades: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas más específicas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$95.000 + 55.000 + 200.000 + 40.000 = 390.000,$$

por lo tanto, como supera la cifra total de 250.000 euros, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y 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.

5. Con otro administrador, el señor Miguel Fortea, quien, a su vez, tiene el 25 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones propias del cargo de administrador: 100.000 euros, y por las funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 50.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que él satisface a la empresa, la cual le ha alquilado una nave de su propiedad para el ejercicio de otras actividades: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado por 100.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas más específicas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$50.000 + 55.000 + 100.000 + 40.000 = 245.000,$$

por lo tanto, como no supera la cifra total de 250.000 euros, no hay obligación de documentación ni de información en la declaración 232, ya que el importe total de las mismas con don Miguel no excede de 250.000 euros, y la operación específica tanto con don Miguel como con otras personas vinculadas durante el periodo impositivo (cesión de la marca, es decir, operaciones con intangibles en general, 15.000 del apartado 2 de este supuesto + 40.000) no supera los 100.000 euros.

6. Con la empresa A, de la cual posee el 30 % del capital

- Ventas de mercancías aplicando el método del precio de reventa: 88.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 95.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 120.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 100.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 80.000 euros.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$88.000 + 95.000 + 120.000 + 100.000 + 80.000 = 483.000,$$

por lo tanto, como supera la cifra total de 250.000 euros, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y deben declararse todas atendiendo al tipo y método de valoración en líneas independientes del modelo 232.

7. Con la empresa B, de la cual posee el 35 % del capital

- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Venta de un inmueble por importe de 220.000 euros aplicando el método del precio libre comparable.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$200.000 + 220.000 = 420.000,$$

por lo tanto, hay obligación de documentación y obligación de información de ambas operaciones en el modelo 232, al superar el importe total de la contraprestación la cifra de 250.000 euros.

No obstante, por la operación específica de la venta de un inmueble de su propiedad a la empresa B, tendrá que elaborar una documentación más o menos simplificada, y ello en función de que su cifra neta de negocios durante el año anterior fuera menor de 10 millones de euros.

Así, si la empresa fuera considerada ERD, la norma (art. 16.5 del RIS) dispone unas obligaciones específicas de documentación pero sin necesidad de incorporar el análisis de comparabilidad del artículo 17 del RIS.

8. Con un socio, el señor Rafael Torres, quien tiene el 30 % del capital

1. Don Rafael ha concedido un préstamo por importe de 200.000 euros de principal, percibido por la sociedad X. La devolución del capital se efectuará en un plazo de 5 años, a devolver por partes iguales con un tipo de interés variable calculado sobre el índice Euríbor 12 meses más un diferencial de 1,5 puntos. Para este ejercicio, el tipo se sitúa en el 4%.
2. Ampliación de capital, que va a suscribir dicho socio, por 100.000 euros.
3. Reparto de dividendos al socio por importe de 6.000 euros.
4. Además, este socio ha prestado a la sociedad servicios profesionales, cuya cuantía asciende a 180.000 euros.

Al plantearse si dichas operaciones deben incluirse o no en el cómputo de las operaciones con partes vinculadas, a los efectos de las obligaciones de documentación previstas en la LIS y en el RIS, procede considerar lo siguiente:

- La valoración de las dos operaciones societarias 2 y 3 debe hacerse 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 a ninguno de los dos supuestos las obligaciones de documentación previstas en el RIS.
- Para las otras dos operaciones, el préstamo (1) y los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad (4), la empresa X queda eximida de la obligación de documentarlas, ya que el valor de mercado de la contraprestación total pactada (los intereses totales del préstamo que ascienden a $200.000 \times 4\% = 8.000$ €, y los servicios prestados, 180.000 €, valorados a valor de mercado, durante el ejercicio) no supera el importe de 250.000 euros durante el ejercicio. Recuérdese que, a los efectos de la contraprestación del préstamo, no deben tenerse en cuenta ni el principal ni las cantidades reembolsadas.

Por tanto, en este caso, como no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que las operaciones que deben computar como vinculadas son de carácter general y el importe total de la contraprestación de las mismas no excede de 250.000 euros.

En este sentido, puede verse la Consulta V1263/2011, de 20 de mayo (NFC041508), en la que se aclara qué operaciones computan y cuáles no para determinar el importe a los efectos de establecer los límites de las obligaciones de documentación y, por lo tanto, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS.

También puede verse la Consulta 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, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

CONCLUSIÓN

Respecto de los apartados 4, 6 y 7, hay obligación de documentar de forma específica; por tanto, si hay obligación de documentar, también hay obligación de declarar tales operaciones en el modelo 232, tal y como se ha expuesto. También hay obligación de declarar aunque no de documentar en los casos 1 y 3.

No obstante, y en relación con tales obligaciones de documentación, la misma es muy simplificada si la empresa tiene la consideración de reducida dimensión en el ejercicio en el que realizan las operaciones vinculadas y, por tanto, la empresa podrá presentar el anexo V del modelo 200, cuya documentación se entenderá elaborada a estos efectos al cumplimentar las casillas que se establecen en el citado anexo, para dar una información que es muy similar a la dada en el modelo 232, cuyo detalle es:

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)

Identificación				Ejercicio			
Identificación del obligado tributario: NF		Razón social/Apellidos		Nombre		Ejercicio	
Calle/Plaza/Rda.		Nombre de la vía pública		Número Escalera Piso Puerta		Periodo impositivo	
						DEL AL	
						Tipo de ejercicio	

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.

Persona o entidad vinculada: NF				F/J				Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)				Nombre			
Calle/Plaza/Rda.		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):

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- 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.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- 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.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La norma establece dos precisiones:

- 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.
- 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.