

En Santa Cruz de Tenerife a 10 de julio de 2017

Estimados Señores,

Continuando con nuestro esfuerzo por mantenerles debidamente informados de la actualidad normativa del momento, hemos estimado oportuno emitir la presente nota en relación con las novedades en materia de operaciones vinculadas para el ejercicio 2016.

A este respecto, queremos poner en su conocimiento la normativa aplicable y que entró en vigor en el ejercicio 2016 relativa a las normas de valoración de las operaciones vinculadas, reguladas en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "LIS"), la cual, a modo de síntesis, obliga a:

- **Valorar las mismas a mercado,**
- **Documentar aquellas cuyo importe** (de no tratarse de operaciones específicas) **supere los 250.000 euros,** como explicamos a continuación; y,
- **Declarar, en su caso, las mismas a través del modelo 232,** respecto del que aún no se ha aprobado la Orden Ministerial que lo regula.

A. CUESTIONES GENERALES:

De conformidad con la redacción del artículo 18 en la LIS vigente, son los propios obligados tributarios quienes deben valorar, en todo caso, las operaciones vinculadas a precios de mercado.

A estos efectos, el citado artículo 18 establece que:

*“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.*

[...]

*10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.*

*La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.”*



En este sentido, el apartado 2 del mismo artículo señala:

*2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:*

*a) Una entidad y sus socios o partícipes.*

*b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*

*c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*

*d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*

*e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

*f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.*

*g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.*

*h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*

*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 por ciento. 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.”*

Además, destacar el apartado 3 del artículo 18 de la LIS, que establece:

*3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.*

Esta obligación de documentación es determinada y concretada y se encuentra regulada a través del correspondiente Reglamento de desarrollo.

## **B. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN:**

De esta manera, en el artículo 13.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (“RIS” o “Reglamento del IS”) se contempla que las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar, **a requerimiento de la Administración tributaria**, la siguiente documentación específica:

- a) La documentación relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente (artículo 15 del RIS).
- b) La documentación específica del contribuyente (artículo 16 del RIS).

No obstante, el apartado tercero del citado artículo establece que **quedarán excluidas de las obligaciones de documentación anteriores:**

- Grupos Consolidados.
- Operaciones realizadas por AIEs y UTEs con sus miembros o con otras entidades integrantes del grupo de consolidación fiscal.

- Operaciones realizadas en el ámbito de OPV/OPA.
- **Operaciones que no excedan de 250.000 euros realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada.**

Resumimos a continuación las principales consideraciones en relación con la documentación específica señalada anteriormente:

a) **Documentación específica del grupo (artículo 15 del Reglamento del IS):**

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.

La documentación prevista en este artículo **no resultará de aplicación** a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros.

b) **Documentación específica del contribuyente (artículo 16 del RIS):**

El contenido de esta documentación puede realizarse de manera normal o simplificada.

El contenido simplificado lo pueden aplicar las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, salvo que se trate de determinadas operaciones específicas, a saber:

- Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento 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 sobre inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles

La documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

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

No obstante lo anterior, en el supuesto de entidades que cumplan los requisitos del artículo 101 de la LIS (entidades que puedan aplicar los incentivos de empresa de reducida dimensión), esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del modelo formalizado elaborado al efecto por Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (modelo FOV), que debería presentarse con carácter previo a la presentación del modelo 200.

En caso de utilización del formulario anteriormente expuesto, las entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior.

Finalmente, señalar que existe la obligación de que las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la LIS, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país a que se refiere el artículo 14 del RIS, **siempre que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.**

C. **OBLIGACIÓN DE DECLARACIÓN:**

En relación con la **obligación de información/declaración** de las operaciones realizadas con partes vinculadas, indicarle que para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, la misma se efectuará mediante la presentación del modelo 232 cuya Orden estaría pendiente de aprobación y no a través del modelo 200, como se venía efectuando en ejercicios anteriores.

A pesar de lo anterior, atendiendo a la redacción del artículo 2 del Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo, tendrían la obligación de presentar el modelo aquellas personas o entidades que realicen operaciones en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada, que sean del mismo tipo, utilicen el mismo método de valoración, y **siempre que superen el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.**

A este respecto, indicarles que en principio el plazo para informar de las operaciones vinculadas del ejercicio 2016, en función de la disposición transitoria única del citado proyecto de Orden será durante el **mes de noviembre de 2017.**

Para operaciones vinculadas de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017, el plazo de presentación del citado modelo de acuerdo al Proyecto de Orden sería durante el mes de mayo del ejercicio siguiente a la finalización del periodo impositivo.

D. RÉGIMEN SANCIONADOR:

Por último, señalar que el artículo 18 de la LIS en su apartado 13 regula un régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas. En este sentido, se establece que, el incumplimiento de los requisitos señalados (valoración a valor de mercado y documentación de la operación de que se trate, constituye una infracción grave, imponiendo una serie de sanciones, dependiendo del incumplimiento de que se trate. Tal artículo, señala literalmente lo siguiente:

*1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.*

*Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:*

*a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.*

*b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:*

*– El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.*

*– El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.*

*2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:*

*(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.*

*(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º*

*3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.*

*4.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.*

*Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.”*

**E. CONCLUSIONES:**

Resumimos a continuación las principales conclusiones de lo expuesto en la presente nota:

- Existen tres obligaciones principales en materia de operaciones vinculadas:
  - i) valoración a mercado
  - ii) obligación de documentación.
  - iii) obligación de información.
- Existen determinadas excepciones a la obligación de documentar, por ejemplo, grupos consolidados u operaciones con la misma persona o entidad de importe conjunto inferior a 250.000 euros.
- La obligación de documentación tiene un contenido simplificado y puede realizarse para las empresas de reducida dimensión mediante la cumplimentación de un formulario que deberá presentarse con carácter previo al modelo 200 (formulario FOV).
- En el modelo 200 de Declaración del Impuesto sobre Sociedades no se informa de las operaciones vinculadas.
- La obligación de informar de las operaciones vinculadas se realizará mediante la presentación del modelo 232 (pendiente de aprobación).



- El plazo de presentación del modelo 232 para las operaciones vinculadas del 2016, en principio, será en el mes de noviembre de 2017.
- El plazo de presentación del modelo 232 para las operaciones vinculadas realizadas a partir de 1 de enero de 2017, en principio, será en el mes de mayo del ejercicio siguiente al que se refieran.

Con todo lo anterior, ponemos en su conocimiento estas novedades a los efectos de que puedan valorar todas las operaciones vinculadas en su conjunto así como realizar el correspondiente seguimiento.

Quedamos a su disposición para aclarar o ampliar el contenido de la presente nota.

Sin otro particular, reciban un cordial saludo.