



**BOLETÍN DE ACTUALIDAD
CONTABLE Y FISCAL**

Septiembre 2020

Sumario:

1. Introducción	3
2. Avisos varios.....	4
2.1. Certificados de contratistas y subcontratistas	4
2.2. Libros de Actas y socios.....	6
La legalización de Libros Oficiales y de Actas de 2019, por efecto del Estado de Alarma, puede realizarse hasta el 30 de septiembre, aunque en inmensa mayoría de los casos es un trámite que ya está hecho.	6
2.3. Pagos a cuenta de Impuesto de Sociedades.....	7
3. Modelo 232 de información sobre operaciones vinculadas. Obligación de documentación en Impuesto de Sociedades.....	9
¿A qué empresas afecta?	9
¿Coinciden los obligados a presentar el modelo 232 con los obligados a documentar sus operaciones vinculadas?	10
Esquema obligaciones de documentación	11
Operaciones a reflejar en el modelo 232	13
Criterios a seguir	14
Plazo de presentación	15
¿Sustituye a la obligación de documentación de operaciones vinculadas?	15
4. Deducción de gastos por servicios entre partes vinculadas (LIS 18.5).....	16

1. INTRODUCCIÓN

Es este un atípico mes de septiembre, en el que para algunas empresas tienen que terminar todavía el proceso de auditoría y aprobación de cuentas, e incluso la presentación de una segunda autoliquidación de Impuesto de Sociedades.

Es también atípico porque debido al Estado de Alarma los plazos de prescripción se han alargado 78 días, y hoy tenemos todavía abiertos a inspección el IRPF y el Impuesto de Sociedades de 2015. No será extraño que nos lleguen citaciones a inspección o requerimientos de gestión en las próximas semanas.

Aprovechando que septiembre no es un mes cargado de obligaciones fiscales, recuperamos los recordatorios habituales en relación a certificados de contratistas y subcontratistas y sobre los libros de actas y socios.

Y también procede recordar lo relativo a las operaciones vinculadas. En noviembre tocará presentar el modelo 232, pero tenemos que tener la documentación relativa a la forma de fijar los precios de mercado en estas operaciones.

Se trata por tanto de un boletín con pocas novedades, pero de gran importancia en cuanto los asuntos tratados, que no por recurrentes debemos olvidar.

2. AVISOS VARIOS

2.1. Certificados de contratistas y subcontratistas

No es algo novedoso, pero recordamos la conveniencia de recopilar los certificados de contratistas y subcontratistas que trabajen para nosotros para **evitar eventuales derivaciones de responsabilidad por sus deudas tributarias.**

Aunque lo hayamos venido haciendo hasta ahora hay que tener en cuenta que es obligatoria una **renovación al menos anual**, por lo que tenemos que solicitar a los contratistas y subcontratistas de parte de nuestro proceso productivo el **certificado de estar al corriente de obligaciones tributarias.**

Esa derivación es directa y no admite prueba en contrario, salvo que tengamos este certificado, y nos puede suponer que después de pagar una factura de esa subcontrata tengamos que volver a la pagarla, en este caso directamente a la AEAT, por deudas que pueda tener por IVA o retenciones.

De acuerdo al artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria la responsabilidad será exigible a las personas que contraten o subcontraten la **ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal**, salvo que se cuente con un certificado específico entregado por el contratista o subcontratista relativo a estar al corriente de obligaciones tributarias, que haya sido expedido hace menos de 12 meses.

Por tanto, el certificado (positivo) exime de responsabilidad al pagador, aunque no sea él quien debe solicitarlo, sino que lo deberá pedir la persona o entidad con la que contrate o subcontrate obras o servicios, quien deberá entregarlo al pagador, una vez lo reciba de la Agencia Tributaria.

Algunos casos concretos:

- Según el criterio de la Dirección General de Tributos establecido en la consulta vinculante 0974-04, **NO** tienen obligación de suministrar dicho *"certificado los que prestan servicios generales a la empresa como asesoría jurídica y legal, servicios prestados por empresas de trabajo temporal y servicios informáticos, al no estar el objeto de estas actividades dentro de la actividad económica principal desarrollada por la consultante"*¹.
- En cuanto a los transportistas, el criterio es análogo, siempre y cuando la actividad del que contrata o subcontrata no sea también el transporte. Es decir, no hay que pedirlo.

No obstante lo anterior, como criterio de prudencia, **la petición de este certificado es una buena práctica antes de firmar un contrato.**

La derivación de responsabilidad abarca **toda la deuda tributaria**, es decir, cuota, intereses y recargos. Quedan excluidas las sanciones. La inclusión de intereses y recargos es particularmente dolorosa, porque al responsable no se le ha abierto un plazo de pago en periodo voluntario y por tanto esos intereses y recargos no han podido ser evitados.

EFFECTO DEL SII: A efectos prácticos, la llevanza de los libros de contabilidad a través del SII hace que la AEAT sepa con inmediatez quienes son nuestros proveedores, si nos han expedido o no certificado de estar al corriente y su periodo de vigencia y si realmente están o no al corriente, por lo que las derivaciones son ahora más rápidas que cuando se publicó la norma. Conviene por tanto extremar el cuidado al respecto.

¹ Sí que se debe aportar el certificado si la actividad de la empresa es precisamente la asesoría, gestión, etc.

Es una situación similar a la que se está produciendo con los embargos de crédito a proveedores que incluimos en el SII; en mucho días desde que se declara la factura recibida llega la orden de embargo.

Efecto COVID: Es previsible un aumento de la morosidad, por lo que el riesgo de derivación se incrementa, y es más importante si cabe cumplir con este requisito.

2.2. Libros de Actas y socios

La legalización de Libros Oficiales y de Actas de 2019, por efecto del Estado de Alarma, puede realizarse hasta el 30 de septiembre, aunque en inmensa mayoría de los casos es un trámite que ya está hecho.

Además, aunque el plazo para la legalización de los libros de actas y socios de 2020 se extiende hasta el 30 de abril de 2021, conviene ir **recopilando actas firmadas** relativas a los acuerdos que se vayan tomando durante el ejercicio para evitar olvidos y descoordinaciones. Recordemos que además de la imprescindible **acta de Junta General Ordinaria** en la que se aprueban las Cuentas Anuales, hay actas por ampliaciones o reducciones de capital, ceses o nombramientos de administradores, remuneración a los administradores, o incluso para la formalización de operaciones bancarias.

Recordamos la importancia de revisar la redacción del **artículo de los Estatutos relativo a la remuneración de administradores**

(en algunas sociedades antiguas lo habitual era poner que el cargo era gratuito), por si tuviéramos que modificar el mismo mediante escritura y, sobre todo, en todas aquellas sociedades en las que la remuneración de administradores debe ser acordada cada año por la Junta General, recoger correctamente ese **acuerdo en el que se fija la remuneración de cada administrador**. Es un tema aparentemente inocente, pero que en la práctica es uno de los puntos de comprobación preferente en caso de inspección.

2.3. Pagos a cuenta de Impuesto de Sociedades

En los primeros 20 días de octubre² tendremos que presentar el segundo pago a cuenta de Impuesto de Sociedades, sin novedades previstas hasta la fecha.

En las sociedades de **reducida dimensión** que calculen su pago a cuenta en función del último impuesto presentado, toca **recalcular la cuota**, ya que en el mes de julio se presentó el Impuesto de Sociedades de 2019. A efectos de previsiones de tesorería, el pago a cuenta será el 18% de la cuota íntegra minorada por las retenciones del último impuesto presentado. En el caso de resultar negativa (bien por pérdidas, bien por retenciones superiores a la cuota) no hay obligación de presentación.

Y en diciembre el pago a cuenta tendrá la misma cuantía.

Las sociedades que calculan su pago a cuenta en función de la base imponible acumulada (por haber vendido más de 6 M de euros en 2019, o por haber optado) deberán hacerlo en función del **cierre a 30 de septiembre**. El tipo impositivo y las restricciones a la compensación de bases imponibles negativas, gastos financieros o

² En 2019 el plazo llega hasta el lunes 21.

aplicación de la libertad de amortización dependerán de la cifra de negocios del año anterior.

Recordamos que **en los pagos a cuenta no es posible aplicar deducciones en cuota.**

Hablamos de un pago a cuenta que se calcula sobre la base imponible acumulada en los últimos seis meses, por lo que su cuantía puede ser significativa.

NOVEDAD 2020: Excepcionalmente este año, en octubre y diciembre podremos cambiar la opción relativa a la modalidad de cálculo del pago a cuenta. Esta decisión debemos tomarla en función del resultado de 2020 y las previsiones de cierre de ejercicio.

3. MODELO 232 DE INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES VINCULADAS. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN EN IMPUESTO DE SOCIEDADES

No tenemos ninguna modificación normativa en relación a este modelo 232, declaración informativa sobre operaciones vinculadas, pero conviene repasar los principales aspectos.

Recordemos que este modelo incorpora su propio expediente sancionador, distinto incluso del régimen sancionador relativo a la documentación de operaciones vinculadas.

¿A qué empresas afecta?

A aquellas que realicen operaciones vinculadas, con excepciones.

Son operaciones vinculadas las realizadas con las personas o entidades relacionadas en el artículo 18.2 LIS, es decir, la realizadas entre una sociedad y:

- Sus socios o partícipes, siempre que tenga una participación igual o superior al 25%.
- Sus consejeros y administradores, salvo en lo relativo a su retribución por labores de dirección.
- Los cónyuges y familiares hasta tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Los consejeros o administradores de otra entidad del mismo grupo³.

³ La definición de grupo es la recogida en el artículo 42 del Código de Comercio, es decir, será sociedad dominante respecto a otra que se considerará dependiente cuando:

- Tenga la mayoría de los derechos de voto
- Pueda nombrar o destituir a la mayoría del órgano de administración.

- Otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
- Sus establecimientos permanentes en el extranjero.

O entre dos sociedades que:

- Pertenezcan al mismo grupo.
- En las que los mismos socios o sus cónyuges y familiares hasta tercer grado, participen directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social.

¿Coinciden los obligados a presentar el modelo 232 con los obligados a documentar sus operaciones vinculadas?

No. Casi todos los obligados a documentar tendrán obligación de presentar el modelo 232, pero hay obligados a presentar el modelo 232 que no estén obligados a documentar, porque los umbrales de exclusión no son exactamente los mismos.

Aunque las personas físicas pueden realizar operaciones vinculadas, particularmente si desarrollan actividades económicas, en ningún caso están obligadas a presentar esta declaración. No obstante lo anterior, en el primer año de vigencia del modelo, sí que presentamos declaraciones de personas físicas profesionales o empresarias, y dichas declaraciones fueron admitidas sin ningún problema.

-
- Disponga en virtud de acuerdos con terceros de la mayoría de los derechos de voto.
 - Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración. En particular se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los administradores de la dominada lo sean también de la dominante, o sean altos directivos de ésta o de otra sociedad dominada por ésta.

Esquema obligaciones de documentación

Cifra de negocios de la entidad (€)	Tipo de operación	Documentación del obligado tributario (Local File)	Documentación del grupo (Master File)	Información país por país
Igual o inferior a 10 MM	Operaciones corrientes	Se exige la documentación simplificada y además no es necesario aportar comparables (art. 16.4 RIS). Podrán utilizar el documento normalizado previsto en el Anexo V de la Orden HAP/871/2016	No se exige	No se exige
	Operaciones de riesgo	Se exige la documentación completa, salvo el análisis de comparabilidad (art. 16.1 y 5 RIS)		
Mayor de 10 MM e inferior a 45 MM	Operaciones corrientes	Se exige la documentación simplificada (art. 16.4 RIS)		
	Operaciones de riesgo	Se exige la documentación específica completa (art. 16.1 y 5 y art. 17 RIS)		
Igual o superior a 45 MM e inferior a 750 MM		Se exige la documentación específica completa (art. 16.1 y 5 y art. 17 RIS)	Se exige la documentación contenida en el art. 15 RIS	
Igual o superior a 750 MM		Se exige la documentación específica completa (art. 16.1 y 5 y art. 17 RIS)	Se exige la documentación contenida en el art. 15 RIS	Se exige la documentación contenida en el art. 14 RIS

Operaciones de riesgo: son las enumeradas en el artículo 16.5 RIS.

- a) Las realizadas con contribuyentes en módulos.
- b) Las operaciones de transmisión de negocios.
- c) 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.
- d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de 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 a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

Operaciones corrientes: todas las demás.

Nota sobre la **documentación simplificada**: entre otra información, en el art. 16.4 RIS, se excluye la obligación de aportar análisis de comparabilidad.

Operaciones a reflejar en el modelo 232

Con **carácter general** hay obligación de declarar las entidades vinculadas con las que se hayan realizado **operaciones por importe superior a 250.000 euros**⁴, o cuando el importe de las operaciones vinculadas del mismo tipo y método de la operación sea **superior al 50% de la cifra de negocio**⁵.

Además existen una serie de **obligaciones específicas** que hay que declarar siempre que el importe conjunto de cada uno de estos tipos de operación pero para el conjunto de operaciones vinculadas supere los 100.000 euros⁶:

- Realizadas con contribuyentes de IRPF en módulos, si tienen una participación en la mercantil superior al 25% del capital social (ellos solos o con familiares).
- Transmisión de negocios
- Transmisión de valores o participaciones
- Operaciones con inmuebles
- Operaciones con activos intangibles

⁴ Coincide con la obligación de documentar.

⁵ No genera obligación de documentar, pero sí que hay que declarar en el modelo 232.

⁶ Curiosamente en este caso podemos tener obligación de documentar, por considerarse operación de riesgo según el artículo 16.5 RIS, pero no de declarar, por no llegar al umbral de 100.000 euros.

Criterios a seguir

- Las operaciones con cada entidad vinculada **no pueden compensarse**, aunque tengan la misma naturaleza. Es decir, si tenemos un cliente que además es un proveedor, tendremos que ver si la suma de las operaciones supera los umbrales, aunque sean de signo distinto.
- Las operaciones deben **agruparse** con cada parte vinculada por **tipo de operación** y por **método de valoración**.

Los tipos de operación vienen definidos en el modelo, y son 11:

- Clave 1: Compras y ventas de bienes tangibles
- Clave 2: Adquisición, transmisión y cesión de uso de intangibles
- Clave 3: Adquisición y transmisión de participaciones en fondos propios.
- Clave 4: Adquisición y transmisión de derechos de crédito
- Clave 5: Constitución y amortización de préstamos⁷
- Clave 6: Servicios entre personas y entidades vinculadas (artículo 18.5 LIS)
- Clave 7: Acuerdos de reparto de coste (18.7 LIS)
- Clave 8: Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles.
- Clave 9: Intereses de créditos, préstamos y demás activos.
- Clave 10: Rendimientos del trabajo.

⁷ Es decir, no solo hay que declarar los intereses; también la constitución o amortización del préstamo, aunque sean operaciones sin incidencia en el resultado contable ni en la base imponible del ejercicio.

- Clave 11: Otras operaciones.

Los criterios de valoración son los contemplados en la Ley de Impuesto de Sociedades:

- Precio libre comparable
- Coste incrementado
- Precio de reventa
- Distribución del resultado
- Distribución del margen

Puede ser que vendamos distintos tipos de producto o servicio a una misma entidad vinculada, y debemos informar por cada concepto de forma separada.

Plazo de presentación

Noviembre.

¿Sustituye a la obligación de documentación de operaciones vinculadas?

No, ya que ésta debe ser mucho más extensa, particularmente en lo que se refiere al análisis de comparabilidad.

Va a ser un **instrumento de selección de contribuyentes por parte de la AEAT**.

4. DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS ENTRE PARTES VINCULADAS (LIS 18.5)

Tampoco hay novedad normativa al respecto, pero está siendo un punto al que la inspección está dedicando cada vez más atención, sobre todo porque es fuente habitual de errores y confusión.

La deducción de gastos por servicios entre operaciones vinculadas puede suponer una importante cuota a pagar, ya que a diferencia de la regla general, en la que el ajuste es bilateral (el mayor o menor ingreso en una parte interviniente, supone un mayor o menor gasto o inversión en la otra, casi siempre), en estos casos podemos encontrarnos con la no deducción del gasto, desde el primer euro.

La deducción de gastos en concepto de servicios prestados por entidades vinculadas estará condicionada a que **los servicios puedan producir una ventaja o utilidad al destinatario**. Se pretende evitar la emisión de facturas sin un concepto preciso encaminadas a redistribuir el beneficio entre empresas vinculadas.

A este respecto es significativa la resolución del **TEAC de 25 de julio de 2007**, referencia 1676/2006, en el que se niega la deducción en IS por no acreditarse los trabajos realizados. Esa resolución se refiere a un caso de prestación de servicios transfronteriza, y con la normativa anterior, pero está marcando la pauta actualmente. Así, el TEAC considera que son **requisitos indispensables para la deducibilidad** de este tipo de gastos los siguientes:

- Realidad del servicio y justificación documental
- Contabilización e imputación al ejercicio correspondiente
- Correlación con los ingresos, en el sentido de la necesidad de la existencia de un beneficio o utilidad para la receptora derivado de la prestación del servicio.

En este sentido, hay también una sentencia de la **Audiencia Nacional de 4 de noviembre de 2004** en la que se resalta la importancia de justificar la realidad del servicio y su utilidad para su receptora, así como la necesidad de **constatar que no se trata de un beneficio o liberalidad**. Y este criterio se reafirma en otra sentencia del mismo tribunal de 4 de diciembre de 2007, en la que se incide en la necesidad de probar la correlación coste-beneficio para permitir la deducibilidad.

Podemos advertir, pues, que existe plena sintonía entre los tribunales y la legislación actual.

Y el matiz más importante es que **la no deducibilidad no se plantea porque el método de valoración no sea correcto, sino por la falta de acreditación de la realidad y utilidad del servicio**. La valoración del mismo está ligada con el beneficio/utilidad, pero no deja de ser una cuestión posterior.

Así el TEAC ha negado la deducibilidad de gastos repercutidos por la matriz a la filial por conceptos tales como:

- Gastos de verificación de cuentas
- Gastos por asegurar medios de financiación destinados a la extensión del propio grupo.
- Gastos de control de gestión de la matriz sobre sus filiales.
- Gastos de servicios intragrupo que están duplicados (prestados por otra sociedad del grupo o con medios propios o ajenos la propia sociedad) ⁸.

En definitiva, **se niega la deducibilidad de las llamadas "actividades de accionista"**, según la terminología de la OCDE:

- Costes asociados a la estructura de la matriz.

⁸ Así, en ocasiones se ha negado la deducibilidad de una factura por servicios de asesoría fiscal prestados por la matriz, si la filial tenía contratado un servicio similar con terceros. Sin entrar a cuestionar la valoración.

- Costes de consolidación contable
- Obtención de fondos para inversión en la filial.
- Protección de sus inversiones.

Y en cambio sí que se consideran deducibles los servicios realmente prestados en materia de administración, asesoría, etc., siempre y cuando no se produzcan duplicidades.