



*Eca 1966*

Economistas Consultores  
Asociados

**BOLETÍN DE ACTUALIDAD  
CONTABLE Y FISCAL**

**Septiembre 2021**

## Sumario:

1. Introducción .....	3
2. Avisos varios.....	4
2.1.    Certificados de contratistas y subcontratistas .....	4
2.2.    Pagos a cuenta de Impuesto de Sociedades.....	4
3. Modelo 232 de información sobre operaciones vinculadas. Obligación de documentación en Impuesto de Sociedades.....	6
¿A qué empresas afecta?.....	6
¿Coinciden los obligados a presentar el modelo 232 con los obligados a documentar sus operaciones vinculadas? .....	8
Esquema obligaciones de documentación.....	9
Operaciones a reflejar en el modelo 232 .....	11
Criterios a seguir.....	12
Plazo de presentación .....	13
¿Sustituye a la obligación de documentación de operaciones vinculadas? .....	14
4. Deducción de gastos por servicios entre partes vinculadas (LIS 18.5).....	15

## **1. INTRODUCCIÓN**

Conforme llega el ansiado mes de agosto, aligeramos los contenidos del boletín y nos centramos en la carga de trabajo que en este mes de julio es extraordinaria, al juntarse las declaraciones trimestrales con la campaña de Impuesto de Sociedades y de depósito de Cuentas Anuales.

Incluimos en este boletín los recordatorios habituales en estas fechas.

Como novedades normativas, la publicación de la Ley de Prevención del Fraude, respecto de la cual ya publicamos una reseña en nuestra página web a la que ahora nos remitimos.

## **2. AVISOS VARIOS**

### **2.1. Certificados de contratistas y subcontratistas**

Habitualmente en el mes de septiembre incluimos una reseña en nuestro boletín en relación a los certificados de contratistas y subcontratistas y el riesgo de derivación de deudas por parte de la AEAT en caso de no disponer de los mismos.

En nuestra página web, en la sección de Actualidad-Fondo de Armario está incluida una reseña completa sobre este asunto, que os invitamos a consultar.

### **2.2. Pagos a cuenta de Impuesto de Sociedades**

En los primeros 20 días de octubre 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 2020. 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 2020, 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

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, por lo que es conveniente ir haciendo una previsión del mismo utilizando cierres de meses anteriores (junio, julio y agosto).

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

A partir del pasado 26 de julio tenemos obligación de tener a disponibilidad de la AEAT (a su requerimiento) la documentación justificativa de los precios de transferencia<sup>1</sup>. Dicha obligación se complementa con la presentación del modelo 232 durante el mes de noviembre.

Aunque no hay novedades normativas al respecto sí queremos llamar la atención sobre la creciente importancia que la documentación sobre operaciones vinculadas está tomando en las inspecciones citadas en los últimos meses. Normalmente se requiere en la misma citación, con lo que el plazo de presentación es muy reducido y es muy difícil cumplirlo si no se ha trabajado anteriormente.

Volviendo al modelo 232, conviene recordar que incorpora su propio expediente sancionador, distinto incluso del régimen sancionador relativo a la documentación de operaciones vinculadas, por lo que merece nuestra atención.

#### **¿A qué empresas afecta?**

En general, a las empresas (no personas físicas) que realicen operaciones vinculadas, aunque como veremos existen 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:

---

<sup>1</sup> En nuestra web [www.eca1966.es](http://www.eca1966.es), en la sección Actualidad-Fondo de Armario, está incluida una reseña relativa a la documentación de operaciones vinculadas.

- 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.

Es importante tener en cuenta que el grado de parentesco es un dato objetivo, y no admite prueba en contra, aunque sea notorio que la relación personal impide llegar a ningún tipo de acuerdo manipulativo del precio aplicado.

- Los consejeros o administradores de otra entidad del mismo grupo<sup>2</sup>.
- 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.

---

<sup>2</sup> 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.
- 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.

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

Casi siempre, pero no siempre.

En general los obligados a documentar tendrán obligación de presentar el modelo 232, pero existen obligados a presentar el modelo 232 que no estén obligados a documentar, porque los umbrales de exclusión de la obligación 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.



## 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**<sup>3</sup>, 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**<sup>4</sup>.

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 euros<sup>5</sup>:

- 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

---

<sup>3</sup> Coincide con la obligación de documentar.

<sup>4</sup> No genera obligación de documentar, pero sí que hay que declarar en el modelo 232.

<sup>5</sup> 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.

Puede darse el caso de que como cliente supere la cifra de 250.000 euros, pero como proveedor solo nos venda, por ejemplo, 1.000 euros. Habrá que documentar el criterio de valoración de las ventas, y también el de compra, aunque solo sea por 1.000 euros.

- 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 préstamos<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> 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 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.
- 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.

El modelo 232 va a ser un **instrumento de selección de contribuyentes por parte de la AEAT**, pero los manuales de operaciones vinculadas ya están siendo objeto de análisis pormenorizado en los procedimientos de inspección.

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

Tenemos que tener este criterio muy presente, porque da lugar a muchas confusiones y cuotas a pagar. Se trata de una norma relativa a operaciones vinculadas, pero su corrección no genera ajustes bilaterales ((el mayor o menor ingreso en una parte interviniente, supone un mayor o menor gasto o inversión en la otra, casi siempre), sino que supone mantener el ingreso en una parte y negar la deducción del gasto en la que recibe la factura de servicios.

La pauta principal es que 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. **La carga de la prueba recae en el contribuyente.**

El criterio de la inspección emana de 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.

El criterio del TEAC asumía el que aparecía en la sentencia de la **Audiencia Nacional de 4 de noviembre de 2004** en la que se resaltaba 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 reafirmó 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) <sup>7</sup>.

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.
- 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.

Un tema complejo que merece un análisis detallado de cada caso concreto.

---

<sup>7</sup> 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.