

SOBRE LA ORDEN HFP/816/2017 DEL MODELO 232 DE DECLARACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

El Boletín Oficial del Estado de 30 de Agosto de 2017 publica 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 considerados como paraísos fiscales”. En lo que respecta a las operaciones vinculadas, la novedad más destacable es que dejan de declararse en el modelo general del Impuesto sobre Sociedades y surge uno adicional (modelo 232) para este tipo de operaciones.

A continuación plantearemos las cuestiones que a nuestro juicio son más significativas respecto a la aparición de este nuevo modelo 232:

1. ¿CUÁL ES EL MOTIVO DE ESTA NUEVA DECLARACIÓN?

El texto de la Orden incide repetidamente en que, sin que haya existido ninguna modificación legislativa al respecto, el deber de informar de las operaciones vinculadas es una obligación INFORMATIVA (NO de DOCUMENTACIÓN) ya establecida en el artículo 13.4¹, la cual se venía cumpliendo en el modelo 200, por lo que los fundamentos del cambio no pueden hallarse en una modificación normativa. En este sentido, la propia introducción de la Orden indica: “La finalidad es doble, por una parte se entiende más acertado el hecho de incluir estos dos cuadros, que recogen contenido meramente informativo, en una declaración informativa que únicamente tendrán que cumplimentar aquellas entidades que estén obligadas a informar de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y, por otra parte, se entiende que eliminando estos cuadros informativos, de contenido a veces complejo, de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, se reducen las cargas fiscales indirectas asociadas a la presentación de esta declaración.” Por tanto los fundamentos del cambio son de:

- Idoneidad: es más acertado incluir estos cuadros en una declaración informativa independiente.
- Reducción de cargas: Trasladando el “contenido a veces complejo” (no reduciéndolo) de un modelo a otro se reducen las cargas indirectas a la presentación del Modelo 200... apareciendo esta nueva declaración en un mes distinto.

Sin embargo, un nuevo párrafo de la introducción que no estaba en el Proyecto de Orden inicial, desviste una finalidad adicional sobre la aparición de este modelo 232 que el propio lector podrá despejar con la lectura del subrayado y la negrita de dicho texto “La presente 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 pero sin que suponga una carga administrativa excesiva para los obligados tributarios concernidos por la obligación de presentar el modelo de declaración 232.”

Por tanto, entre los motivos de la aparición de esta nueva declaración subyace el control de estas operaciones como arma de la Administración Tributaria en la cruzada contra el fraude fiscal.

2. ¿QUIÉN DEBE PRESENTAR LA DECLARACIÓN?

Si bien en el ejercicio 2015, y aunque en el Modelo 200 existía un apartado concreto para las operaciones vinculadas generalizado, apareció el **Anexo V**, origen de esta nueva declaración, que era un formulario de documentación específica de operaciones vinculadas para Entidades de Reducida Dimensión (ERD). Este modelo 232 no es exclusivo para las ERD, sino que esta declaración se extiende a todas las entidades, y en particular, deberá presentarla todo aquel contribuyente que:

1. Realice operaciones vinculadas con las siguientes características:
 - a. El conjunto de operaciones con la misma persona supera los 250.000,00 euros.
 - b. Sean operaciones específicas y su importe conjunto supere los 100.000,00 euros.

¹ Art. 13.4. del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: “El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.”

2. No obstante, no será obligatorio cumplimentar la información de operaciones vinculadas a las entidades que no les apliquen las obligaciones de documentación establecidas en los apartados a), b) y c) del artículo 13.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), que son respectivamente las entidades integradas en un Grupo de consolidación fiscal, las realizadas por AIEs y las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta y/o adquisición de valores.
 3. Siempre y con independencia del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, en el caso de contribuyentes que realicen operaciones vinculadas que, siendo de la misma naturaleza y utilizando el mismo método de valoración, superen en conjunto el 50% de su cifra de negocios. El alcance del supuesto, que no está contemplado en las obligaciones de documentación, se delimita con la pregunta: ¿debería presentar el modelo 232 una entidad que facture 3.001 euros a su vinculada si su cifra de negocios es de 6.000 euros? La respuesta es sencilla, ¡¡ Sí ¡¡.
 4. En todo caso, aquellos contribuyentes que apliquen la reducción establecida en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (PATENT BOX) por operaciones vinculadas.
 5. Las entidades que hayan efectuado operaciones o posean valores relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales, con independencia de si se realiza con partes vinculadas o no.
3. ¿LAS OPERACIONES A DECLARAR COINCIDEN CON LAS QUE HAY QUE DOCUMENTAR?

Como hemos dicho, este modelo 232 desarrolla OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN en lo relativo a las operaciones vinculadas, que son distintas a las OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN que desarrolla el RIS en su artículo 13. El siguiente cuadro muestra la comparativa referente a los supuestos de operaciones vinculadas y las obligaciones de INFORMAR (modelo 232) y DOCUMENTAR (artículo 13 del RIS):

OPERACIÓN	Modelo 232 – Obligación de INFORMAR	Art. 13 RIS – Obligación de DOCUMENTAR
OOVV > 250 mil euros con la misma parte	SÍ	SÍ
Operaciones específicas → > 100 mil euros. - Módulos - Transmisión de negocios - Transmisión de valores - Transmisión de inmuebles - Sobre intangibles	SI	NO, si no superan los 250 mil euros
Consolidación fiscal (excepto PATENT BOX)	NO	NO
Entre miembros de A.I.E., U.T.E. o análogas	NO	NO
Ofertas Públicas de Venta o Adquisición	NO	NO
OOVV (misma naturaleza y método) > 50% de CNN	SÍ	NO
PATENT BOX	SÍ	SÍ
Operaciones o valores en paraísos fiscales	SÍ	SÍ

4. ¿QUÉ INFORMACIÓN DEBE SUMINISTRARSE?

En cuanto a la información a suministrar, este modelo no contiene diferencias sustanciales con la información que debía suministrarse en las declaraciones de los ejercicios anteriores. Si acaso, hay que destacar que en el artículo 18.4 la Ley del IS permite aplicar método de valoración distinto a los señalados mientras que no parece que el modelo 232 permita incluir un método distinto.

Por otro lado, creemos necesario resaltar que mientras el Anexo V “Formulario documentación específica operaciones con personas o entidades vinculadas incluidas en el ámbito de aplicación del art. 101 LIS (art. 16.4 RIS)” del Modelo 200 del ejercicio 2015 permite cubrir las obligaciones de documentación establecidas para las ERD, esta nueva declaración no lo permitirá, es decir, las ERD deberán elaborar documentación adicional a pesar de utilizar esta declaración. Y esto es así, porque las obligaciones previstas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para las ERD consisten en informar de lo siguiente:

- 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) Valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Pues bien, el apartado d) no está incluido como información a incluir en el modelo 232, con lo que NO cumple el alcance completo de las obligaciones de documentación, y será necesario documentarlo según lo establecido por el art. 18.3 de la LIS.

5. ¿CUÁNDO DEBE PRESENTARSE?

Con carácter general, la obligación de presentar el modelo se establece durante todo el mes siguiente a los 10 meses siguientes a la finalización del periodo impositivo, es decir, los contribuyentes que cierren con el año natural deberán presentar la nueva declaración informativa de operaciones vinculadas durante el mes de Noviembre. Asimismo, la Disposición Transitoria Única, establece que para los ejercicios iniciados durante el 2016 y acabados antes del 2016, es decir para aquellas entidades que durante el 2016 hayan modificado el periodo impositivo, la declaración se presentará durante el mes de Noviembre de 2017.

6. ¿CÓMO SE PRESENTA?

Se presentará de forma obligatoria por vía electrónica a través de internet.

7. ¿APLICA EL REGIMEN SANCIONADOR DE LAS OPERACIONES VINCULADAS?

Evidentemente, como la obligación establecida por el artículo 13.4 del RIS es una obligación de INFORMACIÓN que deviene en la presentación de una declaración informativa, el régimen sancionador aplicable ante la no presentación y/o la presentación errónea o con datos falsos será el establecido en la Ley General Tributaria para este tipo de supuestos. Es decir, esta declaración informativa no exime de las obligaciones de documentación a las que se refiere el artículo 18.3 de la LIS y que se desarrollan exclusivamente en el RIS y, por lo tanto, tampoco habilita de forma directa a la entrada al régimen sancionador específico de las operaciones vinculadas.

A modo de conclusión sobre el origen de la nueva obligación de declaración informativa de las operaciones vinculadas (modelo 232) nos aventuramos a decir que puede convertirse en un instrumento de información (y por ende recaudación) poderoso, tanto por la propia comprobación de las operaciones como por el régimen sancionador que subyace, por lo que hay que ser extremadamente prudente en la información que se incluya en la misma, por cuanto puede ser utilizada en posteriores comprobaciones de este tipo de operaciones. Por tanto, parece que estas operaciones estarán en el punto de mira (más si cabe) de la Administración Tributaria en un futuro muy cercano.

Esperamos que esta información pueda serle de interés.

Septiembre 2017