



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 135-159

La nueva regulación sobre operaciones vinculadas y su incidencia en las cooperativas

Sofía Arana Landín

Universidad del País Vasco

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición electrónica: 1989-6816.

© 2010 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

La nueva regulación sobre operaciones vinculadas y su incidencia en las cooperativas

Sofía Arana Landín

Universidad del País Vasco y GEZKI (Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social)

RESUMEN

La nueva regulación sobre operaciones vinculadas nos hace plantearnos si la misma resulta de aplicación a las cooperativas y en qué medida. Durante el presente artículo se justifica la opinión de la autora de que resulta de plena aplicación para las operaciones vinculadas realizadas entre cooperativas pertenecientes a un mismo grupo, supuesto expresamente previsto en el ámbito de aplicación subjetivo del art. 16.3TRLIS. Sin embargo, entendemos que no resulta de aplicación a las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios en atención a sus fines sociales, ya que no queda previsto dentro del ámbito de aplicación del art. 16.2 TRLIS y además, existe un precepto expreso que regula dicha situación, cual es el art. 15 de la Ley 20/1990 que mantiene plena su vigencia.

PALABRAS CLAVE: Operaciones vinculadas, valor de mercado, cooperativas, fiscalidad.

CLAVES ECONLIT: H320, H230, K340, D360.

La nouvelle réglementation relative aux opérations liées et son incidence sur les coopératives

RESUME : La nouvelle réglementation relative aux opérations liées nous conduit à nous demander si elle s'avère applicable aux coopératives, et le cas échéant, dans quelle mesure. L'opinion de l'auteure est justifiée dans le présent article, selon laquelle cette nouvelle réglementation se révèle tout à fait applicable aux opérations liées réalisées entre des coopératives appartenant à un même groupe, cette situation étant expressément prévue dans le cadre d'application subjectif de l'article 16.3 TRLIS. Cependant, nous considérons qu'elle n'est pas applicable aux opérations réalisées entre une coopérative et ses associés en ce qui concerne son but social, car cela n'est pas prévu dans le domaine d'application de l'article 16.2 TRLIS et parce qu'en outre, il existe un principe exprès qui régit cette situation, à savoir l'article 15 de la Loi 20/1990, qui conserve toute sa validité.

MOTS CLÉ : Opérations liées, valeur de marché, coopératives, fiscalité.

The new rule concerning related party transactions and its effects in cooperatives

ABSTRACT: The new Spanish rule on transfer pricing raises the question as to whether it should be applicable to transactions within cooperatives, and to what extent. In the present paper the author presents her view, distinguishing two types of transactions: those between cooperatives that belong to the same group and those between a cooperative and its members. While Art. 16.3 TRLIS (the Revised Text of the Company Law Act) specifically includes the former within its scope, there is reason to believe that it is not applicable to a cooperative's transactions with its members, as the new act is general in nature and applicable only in the absence of specific legislation, and the latter situation is addressed by art. 15 of the Cooperative Tax Regime Act (20/1990), which remains in force. Thus, the provisions of the new general law do not apply to this case.

KEY WORDS: Related party transactions, transfer pricing, market value, cooperatives, taxation.

1.- Introducción¹

Si echamos la vista atrás podemos comprobar cómo en nuestro entorno, durante estas últimas décadas, se viene produciendo una profunda y silenciosa labor de transformación en materia de regulación de las operaciones realizadas entre partes vinculadas. Ello es especialmente cierto si realizamos un análisis de Derecho Internacional Tributario, desde que aparecieron las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia de 1995 y de Derecho Tributario Internacional, ya que muchos países de la OCDE por aquél entonces, mostraban una grave preocupación por el tema de la valoración de este tipo de operaciones y tenían su normativa adaptada al efecto. Sin duda el país que gozaba de un mayor desarrollo en la materia era Estados Unidos, donde el art. 482 del Internal Revenue Code la regulaba con gran detalle. La regulación canadiense le seguía muy de cerca.

Por aquella época, en nuestro país el art. 16 de la LIS en solitario dejaba una puerta semiabierta a la Administración tributaria ofreciéndole la facultad de poder valorar las operaciones entre parte vinculadas como si se hubieran realizado entre parte independientes, para lo que se establecían los métodos de valoración, pero no se regulaban las obligaciones del contribuyente al respecto, ya que la valoración a mercado era simplemente una facultad de la Administración para el caso en que se hubiera reducido o diferido la carga tributaria y no de los administrados. Lejos ha quedado esta benévola regulación sobre este tipo de operaciones ya que la nueva regulación muestra una gran preocupación por el tema apurando al máximo las obligaciones de las personas vinculadas y llega a superar con creces a las de nuestro entorno.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la regla general del art. 16 LIS, en su redacción 43/1995 de otorgar la facultad a la Administración de valorar a mercado en el caso en que la vinculación hubiera tenido la consecuencia de una menor tributación o un diferimiento del impuesto en España no era recogida de igual modo por parte de la Ley 20/1990 de Fiscalidad de Cooperativas. La Ley especial de fiscalidad de estas entidades obligaba a valorar a mercado las operaciones realizadas en el seno de las cooperativas, sin ningún tipo de prerequisite ni parangón alguno. Este hecho resulta trascendente, ya que, lo que para un supuesto de vinculación, cual es la cooperativa, suponía una obligación para el contribuyente siempre y en todo caso, para el resto de entidades vinculadas no conllevaba obligación alguna, sino que constituía una mera facultad de comprobación por parte de la Administración. Incluso, así como para las entidades vinculadas con carácter general, entre ellas los grupos de cooperativas, se debía dar el requisito de que se hubiera originado una menor tributación o un diferimiento del impuesto de cara a poder aplicar la normativa, caso de llegar aplicarse, en el supuesto de las operaciones realizadas entre cooperativa y socios se aplicaba la norma de valoración a mercado sin pre-

1.- Este trabajo se enmarca dentro del proyecto IT-406-07 (Grupos de investigación reconocidos del sistema universitario vasco).

requisito alguno. Este hecho resulta significativo porque a pesar de que existía una Ley general del IS en materia de operaciones vinculadas, las relaciones vinculadas entre cooperativa-socio no podían disfrutar de su benevolencia, debido a que disponían de un régimen especial, que sigue hoy plenamente vigente.

En realidad, una operación vinculada es sólo una operación realizada entre partes que tienen una relación especial, bien porque están relacionadas por parentesco o porque son socios o partícipes de una entidad o sus consejeros y administradores, o cualquier otra circunstancia que no implique nada en sí misma, pero, que es vista con recelo por parte del legislador, al poder entenderse que no tienen intereses totalmente contrapuestos y, por tanto, pudieran no ser totalmente independientes a la hora de realizar sus operaciones, pudiendo darse el caso de que se lleguen a alterar los precios de transferencia que se dan en las operaciones de suministro de bienes y servicios entre los mismos a fin de reducir su carga tributaria globalmente considerada.

Entre las personas y entidades vinculadas encontramos tanto las relaciones de la cooperativa con sus socios, por obra del art. 15 de la Ley 20/1990 como las relativas a cooperativas pertenecientes a un mismo grupo, por obra del art. 16.3 TRLIS, por lo cual, se puede considerar que se trata de un tema de gran importancia para el cooperativismo. Habrá que diferenciar siempre y en todo caso ambos supuestos, de aplicación de ley especial y de aplicación de ley general dentro del ámbito cooperativo y ello va a tener sus consecuencias como veremos más adelante.

Sin embargo, como en tantas otras ocasiones, parece que en materia de operaciones vinculadas se ha dado la ley del péndulo, y ahí donde nuestro país no había mostrado un excesivo interés, pasa a convertir la nueva regulación en materia de operaciones vinculadas en una de las más exigentes de todo nuestro entorno, hasta el nivel de que puede suponer una rémora a las inversiones en nuestro país, como se está ya viendo, lo cual hace que la regulación se haya visto en este último año complementada por un par de reglamentos que suavizan ciertos criterios: tanto referidos al perímetro subjetivo como objetivo de las operaciones vinculadas. Sin embargo, esta rebaja de exigencias difícilmente podrá resultar de aplicación a las cooperativas, ya que de las modificaciones introducidas exigen la confluencia de los requisitos con carácter general relativos al volumen de operaciones vinculadas. Lógicamente dentro del cooperativismo, a diferencia de en las empresas con carácter general, resulta prácticamente imposible cumplir con el requisito establecido para el ámbito objetivo, por su propia naturaleza mutual, el número y la importancia de las operaciones vinculadas será superior.

Por otra parte, qué decir tiene, que el hecho de dejar la aplicación de las exigencias de documentación de mano de un RDL que establece el límite máximo en relación a un concepto jurídico indeterminado cual es el "valor de mercado", va a ocasionar graves problemas prácticos. De este modo, queda fiado un límite que podemos calificar como subjetivo y variable, dependiendo de muchísimos factores, que lógicamente abarcarán un amplio abanico de valores, en muchas ocasiones algunos inferiores y otros superiores a los 100.000 euros de valor de mercado, pudiendo ser correcta tanto la interpretación de que, por no llegar al límite no es necesario cumplir con las exigencias de documen-

tación, como la interpretación contraria en un mismo supuesto. Evidentemente, no se debe dejar un límite tan importante en manos de un concepto jurídico indeterminado, cual es el valor de mercado.

Pero la gran transformación operada en la materia viene de la mano de la Ley 36/2006, de 30 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal para las operaciones producidas entre personas o entidades relacionadas entre sí por cierta vinculación, definida en los supuestos que recoge el art. 16.3 del TRLIS. Se trata de supuestos normales, de simple vinculación, pero que resultan ser una pieza clave para la valoración de las operaciones de las cooperativas. Cabe advertir, que del hecho de que haya operaciones vinculadas, es decir, operaciones realizadas dentro de estas relaciones, no supone por sí mismo que tenga que existir un precio de transferencia alterado, ni ningún otro tipo de fraude ni ánimo de reducción de forma fraudulenta de la carga tributaria. Efectivamente la expresión precio de transferencia debería ser neutra². Simplemente, el legislador infiere la posibilidad que, dada su vinculación, es decir, dado que no se trata de partes totalmente contrapuestas en que existe un claro conflicto de intereses o donde no se puede inferir la existencia de una competencia, pueden llegar a un acuerdo para alterar los precios con respecto al que se daría de encontrarse la misma operación realizada entre partes independientes. Este último se denomina valor de mercado. Si se realiza esta matización es porque el propio legislador equipara en la Exposición de Motivos de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal el tratamiento interno e internacional de las operaciones vinculadas con el de los precios de transferencia a nivel internacional e, incluso llega a dar por sinónimas ambas expresiones. Sin embargo, no sólo lo equipara, sino que incluso se termina por asumir que se trata de personas jurídicamente diferentes pero que económicamente no lo son y que además, operan a un nivel transnacional, lo cual implica una presunción de voluntad de reducción de la carga tributaria a través del uso inadecuado de esta vía.

2.- La influencia internacional y especialmente de la UE en materia de operaciones vinculadas

Es cierto que España debía adaptarse a las nuevas Directrices de la OCDE sobre la materia, por lo que las modificaciones introducidas por la Ley de Medidas contra la Planificación y el Fraude Fiscal³ y reflejadas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴ van a suponer una mayor adecuación de nuestra normativa a la establecida por la OCDE. Se puede constatar una tendencia internacional a dotar de mayor relevancia y control a este tipo de operaciones. Al mismo tiempo, se consigue un mayor control sobre las mismas.

2.- ARANA LANDÍN, S., *El tratamiento tributario de las operaciones vinculadas internacionalmente*, Ed. Universidad del País Vasco, Leioa, 2001, p. 130.

3.- De aquí en adelante LMPFF.

4.- De aquí en adelante TRLIS.

Pero también es cierto que España se tiene que adaptar al ámbito de la UE y que tal vez hubiera resultado más adecuado replantear a fondo todo el régimen de operaciones vinculadas para adecuarlo directamente también al derecho comparado, al Código de Conducta de la UE en la materia y a la jurisprudencia, ofreciendo una solución diferente a situaciones que evidentemente también lo son.

El hecho de tener un único régimen se justificó, en principio, en base a una igualdad de trato en el ámbito de la UE. Sin embargo, esta previsión se ha demostrado innecesaria, ya que tan poco tiempo después de la aprobación de la normativa de operaciones vinculadas la STJUE de 21 de enero 2010, asunto C311/08 SGI, establece que, siendo tal diferencia de trato discriminatoria, se encuentra sin embargo plenamente justificada por razones de interés general tendentes a preservar el adecuado reparto de la potestad tributaria entre los Estados Miembros y a prevenir el fraude fiscal.

Otro aspecto a tener en cuenta es que si verdaderamente se quiere cumplir con las exigencias de la UE se debería haber cumplido escrupulosamente con los máximos de documentación exigidos por el Foro de la UE en materia de precios de transferencia. El foro establece como guía para los países, unos límites máximos de documentación para evitar precisamente que ocurra lo que ya está ocurriendo en nuestro país, que las exigencias de documentación a las personas vinculadas sean tales que los costes indirectos para poder cumplir con las mismas sean excesivos e irracionales. Ello puede traducirse en una clara desventaja para empresas que estén sopesando instalarse en nuestro país: el tener unas exigencias de documentación que superan estos máximos puede suponer, sin lugar a dudas, una rémora. Cabe resaltar que el establecimiento de un máximo de documentación por parte del foro tenía como propósito principal precisamente evitar esta situación.

Si bien es cierto que las recomendaciones, directrices y códigos de conducta en la materia tienen la consideración exclusivamente de “soft law”, también lo es que España forma parte y tiene plena representación en el mencionado foro, por lo que no parece adecuado que no siga escrupulosamente sus propias directrices y códigos de conducta. El foro se basa en las directrices de la OCDE de manera que, como principio, no puede contradecirlas. Así, los códigos de conducta y directrices en la materia emanados del foro están siempre en completa sintonía con las Directrices de la OCDE y deberían seguirse por parte de nuestro país.

El foro ha determinado la conveniencia de que existan dos tipos de documentación en materia de operaciones vinculadas transnacionales: el conocido como “masterfile”, con datos generales de las partes vinculadas y del grupo en cuestión, de acceso a todo los países miembros del mismo y el denominado “specific file”, que sería ya la documentación expresa y detalles sobre las operaciones realizadas en una determinada jurisdicción, de acceso exclusivamente para la misma. La razón de la separación de los dos archivos de documentación es clara: sólo el país donde esté radicada la empresa o parte vinculada tiene que tener acceso a determinada información, ya que se estima contraproducente que el acceso pueda ser generalizado porque los demás países podrían entender que las mismas operaciones pueden dar lugar a un número excesivo de actas o rectificaciones en cuanto a la determinación del valor de mercado en sus propias jurisdicciones. Así, sólo en el caso en que el país

que posee la “specific file” levante un acta, entra en juego el segundo y subsiguientes países que han intervenido en la operación a fin de lograr un consenso sobre el valor de mercado y el ajuste correlativo que se tiene que dar en su jurisdicción.

Evidentemente, cabe recordar que si un país realiza una revisión al alza de un valor de mercado y se levanta un acta modificando ese valor de mercado, dicha modificación deberá aparecer en exactamente la misma cuantía pero con signo inverso en la otra jurisdicción, es lo que se denomina el ajuste correlativo para evitar la doble imposición. Evidentemente no se trata de una cuestión que vaya a resultar pacífica y automática, pero en caso de no llegar a un acuerdo entre las partes, existe el plazo de tres años para someter la cuestión al denominado Convenio de Arbitraje UE. Así, en el supuesto de que las Administraciones correspondientes no llegaran a alcanzar un consenso sobre la cuestión, la misma será resuelta, en última instancia, haciendo uso de este convenio donde existen tres años para resolver por un experto independiente, no perteneciente a ninguna de las jurisdicciones en disputa. Cabe señalar que, aunque tres años pueda parecer un tiempo excesivo, nuestro sistema judicial ordinario tardaría mucho más, y simplemente en vía económico-administrativa y sin lograr la obligación por parte de las otras jurisdicciones, además de que el valor de mercado quedaría determinado por una persona no experta en la materia. La resolución no es revisable por parte del TJUE, por lo que es una decisión que pone fin al litigio.

El mecanismo es más que razonable y, en cierto sentido, puede suponer un incentivo para que las administraciones en disputa lleguen a un acuerdo a fin de evitar la resolución por parte de un tercero. Sin embargo, cabe resaltar un importante problema en relación a la nueva normativa de nuestra jurisdicción: no se podrá utilizar el Convenio de Arbitraje en caso de que se hubiera impuesto una sanción grave, por lo que habría que matizar qué se entiende por dicho tipo de infracción, ya que el modo en que se encuentra tipificado puede suponer el cierre al acceso a dicho mecanismo por su amplitud y abstracción.

Además, la regulación española en materia de documentación como se ha señalado, supera los límites establecidos en la Unión Europea con respecto al masterfile y al specific file, por ejemplo con los pactos parasociales o con la exigencia de documentación de las operaciones que afecten directa o indirectamente a la operación. Si se va a exigir esta documentación se va en contra de la separación que se debe realizar entre el masterfile, exigiendo documentación del specific file de la otra jurisdicción, cuestión que va directamente en contra del propósito de dicha separación. Es este un problema que ha de ser superado vía interna.

Además, y por lo que aquí más nos interesa, cual es la aplicación de esta normativa a las operaciones realizadas en el seno de grupos de cooperativas o entre cooperativistas y cooperativas hay que recordar que estas obligaciones de documentación están pensadas por parte del Foro para los casos de operaciones transnacionales, y no para operaciones internas, por lo que la exigencia de los máximos de documentación en estas operaciones simplemente choca de frente con el Código de Conducta del 2006 de la UE. Ello conlleva que el coste de cumplimiento con esta normativa sea totalmente des-

proporcionado y tenga que verse reducido por necesidad. En ningún país de la UE se aplica esta normativa a las cooperativas en cuanto a sus operaciones internas, ni siquiera a las operaciones realizadas en el seno de un grupo cooperativo que no trascienda del ámbito nacional.

Sin embargo, no se ha rectificado el error de base, aunque tal vez todavía es pronto para que se hubiera hecho y se ha utilizado la técnica del parcheo vía reglamentaria. Así, sí que ha existido una voluntad de simplificación de las obligaciones que conlleva esta normativa para la pequeña y mediana empresa a través del Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible y con los Reales Decretos que tratan de paliar las desastrosas consecuencias a que puede llevar esta situación, poniendo límites mínimos tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo, aunque el hecho de exigir acumulativamente los requisitos hace de esta nueva normativa una mera ilusión que muy probablemente haga que quede en papel mojado.

De este modo, resulta claro que se debería haber separado las dos regulaciones a fin de que para el caso de operaciones vinculadas a nivel interno no fuera necesaria la aplicación de una normativa no pensada para ellas y que tantos problemas provoca. En vez de esta opción, se ha optado por el mantenimiento de un único sistema a todas luces desproporcionado para los casos de empresas de reducida dimensión o incluso, que no sean multinacionales, complementándola por la técnica del “parcheo”. Y es que la materia de las operaciones vinculadas tal y como se encuentra regulada, puede suponer un obstáculo para las inversiones en España y retrasar su recuperación económica, por lo que es previsible que vía reglamentaria se sigan suavizando los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación.

3.- Ámbito subjetivo de aplicación para las cooperativas

El elemento subjetivo de la operación vinculada está integrado por la relación de los sujetos que realizan la operación. El art.16.3 TRLIS establece qué relaciones entre los sujetos se entiende que van a constituir relaciones vinculadas. Dentro de dichos supuestos no encontramos más que una referencia a las cooperativas, que es aquella relativa a las cooperativas pertenecientes a un mismo grupo. Sin embargo, sabemos que por obra del art.15 de la Ley 20/1990 existe también la obligación de valorar a mercado para las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios en el marco de su objeto o fin social, salvo en los casos recogidos por el art. 15.3 de la Ley 20/1990.

Por lo tanto, cabe hacer una aclaración importante: el art. 16.3 del TRLIS dentro de la enumeración taxativa de los supuestos de vinculación no ha incluido el supuesto de la relación entre la cooperativa y los socios en el marco de su objeto o fin social, ni siquiera las relaciones entre una cooperativa y sus socios fuera de este ámbito. Consideramos que este hecho es de vital trascendencia, ya que sí que se ha incluido expresamente el supuesto de la relación entre una entidad y sus socios o partícipes y el de una entidad con sus administradores. En este sentido, hay que destacar que, en el ámbito subjetivo, teóricamente, se han ampliado a través de la reforma los supuestos de vinculación como consecuencia de la sustitución del vocablo “sociedad” por el de “entidad” y el de “socio” por el de “partícipe”, a pesar de que el 7.3 LIS dice que “los sujetos pasivos del impuesto serán designados abreviada e indistintamente con las denominaciones de sociedades o entidades”, por lo que se trata de un cambio innecesario⁵. A pesar de que el cambio no tiene trascendencia sí que la tiene el hecho de que los supuestos de vinculación sean tan sumamente amplios, ya que si los comparamos con normativas de nuestro entorno el perímetro de vinculación se reduce muchísimo. ¿Podría entenderse que la relación cooperativa y sus socios queda dentro de la expresión entidad y sus socios o partícipes o una entidad y sus administradores?

Intentaremos dar una respuesta a esta pregunta. Aunque resulta evidente que la expresión entidad, en general, abarca también a las cooperativas, que son tan entidades como cualquier otra empresa, y que la expresión socio puede perfectamente abarcar al socio cooperativista, entendemos que existen motivos para creer que, en este caso, el referido supuesto del art.16.3 no es aplicable a esta relación y en este apartado vamos a ver por qué.

El art. 16.3 a) TRLIS dispone lo siguiente: *“en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.”* Dichos porcentajes no resultan nuevos, ya que se introdujeron a través de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con RUIZ GALLUD *“en una primera aproximación, el porcentaje mínimo del 5% y 1% -para entidades cotizadas- señalado por la norma parece excesivamente reducido como para entender que el socio tiene capacidad suficiente de injerencia en la administración de la entidad, de manera que pueda influir sobre la valoración de las operaciones que puedan convenirse entre la una y el otro. Pero es cierto, de acuerdo con el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que los accionistas o partícipes que representen al menos*

5.- La DGT en la consulta 1876-04 ya entendía que: *“el apartado 3 del art. 7 del TRIS dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se designará abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la Ley del Impuesto”, por lo que “donde la norma habla de socio y sociedad, el término ha de entenderse comprensivo de asociado y asociación, por ser esta última sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades”. En la consulta V1043-05 relativa a la posible aplicación a una universidad se posiciona de idéntica manera, al igual que en la consulta V0517-07 sobre una UTE.*

*un 5 por 100 del capital social tienen derechos relevantes*⁶". De este modo, según el citado autor y para una primera aproximación, parece que el porcentaje no resulta ya tan arbitrario, sino que queda justificado por esa serie de derechos que poseerán aquellos socios o partícipes que ostenten dicha participación.

Con respecto a la inclusión o no de la relación cooperativa-socio dentro de este supuesto de vinculación cabría pensar que, de resultarle aplicable, sólo lo sería cumpliendo esos porcentajes mínimos, lo cual excluiría de la obligación de valorar a mercado a las operaciones realizadas entre una cooperativa con sus socios cuando la participación de los mismos fuera inferior a los referidos porcentajes del 5% y 1% en entidades cotizadas. Evidentemente, ello no es así, por obra del art.15 de la Ley 20/1990, por lo que si no resulta aplicable el ámbito general por existir una norma especial en los casos en que no se llegue al referido porcentaje, queda claro que tampoco será aplicable la norma general en el resto de supuestos.

Así, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, en su art.15.1 señala la forma en que habrán de valorarse las operaciones cooperativizadas: *"las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado"*. De este modo, se concluye que se trata de una regla general a aplicar a la relación entre socio cooperativista y cooperativa, que resulta ser una excepción con respecto a la regla general del art.16.3 TRLIS, no resultando necesario ningún porcentaje para entender que existe un supuesto de vinculación entre socio cooperativista y cooperativa. Ello es probablemente porque al entenderse que se trata de entidades democráticas, todos los socios tendrán unos derechos, independientemente de su participación.

Y sin embargo, cabe hacerse una pregunta: si esto es así ¿por qué el porcentaje de participación que decide si se trata de una relación vinculada no incorpora expresamente los derechos políticos asociados a la condición de socio con carácter general? En realidad, independientemente del porcentaje de participación existen acciones con voto, sin voto, etc., y ello no se ha tenido en cuenta. Si es el derecho de voto el elemento determinante para considerar que no es necesario un porcentaje de participación en la relación entre cooperativa y cooperativista, parecería adecuado que este derecho de voto fuera también tenido en cuenta a efectos de otro tipo de entidades, y no es el caso, por lo que, en principio, cabría descartar esta interpretación.

Avala también esta teoría el caso de acciones cotizadas, donde se adopta otra perspectiva. La normativa al efecto (la Ley 24 /1988, de 28 de junio, del mercado de valores y el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre) entiende que la participación puede considerarse significativa en base a los derechos

6.- RUIZ GALLUD, S. 2010, "Ambito subjetivo del perímetro de vinculación", en *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid, 2010, p.217: "solicitar un informe de expertos para la valoración de las aportaciones no dinerarias que puedan realizarse a favor de la entidad (art.38 bis TRLSA; 21 LSRL); solicitar que se publique un complemento a la convocatoria de una junta general de accionistas, incluyendo uno o más puntos en el orden del día (art. 97 y 338TRLSA); convocar junta general extraordinaria (art 100 TRLSA; 45 LSRL); solicitar en los escritos de demanda contra los acuerdos sociales la suspensión de los mismos (art.120 TRLSA)", etc.

de voto de la entidad. Sin embargo, el 16.3.a TRLIS no tiene en cuenta los derechos de voto tampoco con respecto a este tipo de entidades, adoptando el mismo criterio con respecto al capital social rebajando el porcentaje necesario para entender que se da un supuesto de vinculación.

Hay que tener en cuenta, por último, que si realizamos un estudio de derecho comparado el porcentaje referido a este supuesto de vinculación se amplía de forma muy considerable en los países de nuestro entorno. Así, el grado de participación mínimo exigido para que haya vinculación está entre el 25% y el 50%. Ello nos da una muestra de lo desproporcionado de nuestra normativa con carácter general.

Pues bien, curiosamente la desproporción resulta ser muchísimo mayor para el caso de las cooperativas, ya que dicho porcentaje resultará inexistente con respecto a las mismas con la obligatoriedad de valoración a valor de mercado por aplicación de una norma especial. Ello nos hace concluir que el supuesto de vinculación cooperativa-socio no se halla dentro de los supuestos de vinculación del 16.3 TRIS, lo cual tendrá importantes consecuencias.

Nos planteamos si no resulta extraño a la naturaleza mutual de las cooperativas esta obligación de aplicar el valor de mercado. Si echamos la vista atrás a este valor de mercado, podemos observar cómo en la tramitación parlamentaria del proyecto de lo que acabaría siendo la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades ya existieron voces discrepantes en torno a la aplicación del valor de mercado en las cooperativas concretamente la enmienda nº 43 del PNV, señalando que *“la utilización a efectos fiscales de un precio de mercado aplicable a las operaciones de las cooperativas con sus socios resulta artificioso y contrario a la naturaleza de las operaciones cooperativizadas, además resulta discriminatorio con los planteamientos del Impuesto sobre Sociedades y concretamente con los que se hacen en el Proyecto de ley en materia de doble tributación de dividendos”*. Lógicamente la enmienda no prosperó, pero sí que se consiguió una nueva redacción del art. 15 de la Ley 20/1990 que evita la regla del valor de mercado para cierto tipo de cooperativas, tal y como comenta (MONTERO SIMÓ 2008: 98). Tal vez haya que hacerse la pregunta de si tiene sentido la diferencia de valoración de los productos entre socio y cooperativa dependiendo del tipo de cooperativa de que se trata o si, por el contrario, dicha excepción debería resultar aplicable con carácter general.

La excepción que se menciona queda prevista en el último párrafo del art. 15 de la Ley 20/1990 de Fiscalidad de Cooperativas para las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. Esta excepción responde a que este tipo de cooperativas tiene como su razón de ser precisamente la obtención de productos y servicios a un precio inferior al de mercado, con lo cual la finalidad de la normativa sobre operaciones vinculadas podría chocar de lleno contra el espíritu de dichas entidades.

Es por ello, por lo que cuando se trate de las mismas, el precio real o efectivo, siempre y cuando no sea inferior al de coste, resulta más adecuado. Lo cual no supone en absoluto que se aplique el método de coste incrementado, ya que el mismo consiste en un método de valoración para hallar el

valor de mercado y sin embargo, el propósito de este último párrafo es el de exceptuar a este tipo de cooperativas de la valoración de mercado, permitiéndoles la valoración a precios reales, pero poniendo un límite mínimo para evitar que se tomen como precios reales precios inferiores al coste efectivo de la operación.

Sin embargo, a pesar de la excepción prevista la solución no resulta ser tan simple y va a originar también costes indirectos, ya que tras la resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2005, tal y como afirma (SIMON ACOSTA, 2005: 36): *“va a hacer más compleja la gestión cooperativa en la medida en que, sin un fundamento sólido, disgrega y descompone el rendimiento cooperativizado y obliga a identificar el coste de cada una de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a los socios.”* Así, cuando una cooperativa de este tipo realiza operaciones con sus socios, a partir de la resolución citada, se considera que han de valorarse separadamente cada una de las diferentes prestaciones a fin de evitar que alguna de ellas pueda ser ofertada a un precio inferior a su coste. De este modo, si alguna de ellas se hubiera ofrecido efectivamente a un precio inferior al coste habría de ser contabilizada como una cantidad superior al precio real o efectivo de la operación en cuestión, de tratarse de un ingreso; en el caso en que se tratara de un gasto, se debiera computar como un gasto menor al efectivamente soportado en el caso en que dicho gasto no cubriera el coste. Sin embargo, en el caso en que la operación se hubiera realizado a un precio superior al coste habrá de consignarse el precio real al que se ha realizado efectivamente la operación.

Así, se puede llegar a provocar un aumento de la base imponible de cara al Impuesto sobre Sociedades, base imponible que no se corresponderá con la realidad. De ese modo, este tipo de cooperativas que habrán de valorar separadamente el coste de cada una de las entregas de bienes y servicios a fin de adecuarlo con esta resolución pueden terminar fácilmente por tributar por unos beneficios superiores, pero nunca inferiores, a los efectivamente obtenidos, de modo que se eleva su capacidad contributiva a efectos de calcular el Impuesto sobre Sociedades. Como en el caso anterior, lo que se debe gravar es la capacidad contributiva real, y no una presunta capacidad contributiva superior que deriva directamente de diferentes exigencias legales. De este modo, no se trata sólo de un problema de gestión, que indudablemente lo es, sino que además se puede llegar fácilmente a producir una tributación por una capacidad contributiva mayor a la efectivamente producida, hecho que habrá de ser tenido en cuenta de cara a buscar una posible solución.

Tal vez dentro de la última expresión de las excepciones a la aplicación de este régimen puedan llegar a caber multitud de tipos de cooperativas, ya que el realizar servicios o suministros a los socios es una de las finalidades básicas de gran parte de las mismas. Por poner un ejemplo, en una cooperativa de transporte su propia Ley sustantiva de las Cooperativas (Ley 27/1999) señala que realizan servicios y suministros a sus socios. Así, resulta aplicable la regla de valoración prevista en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 20/1990 y, por lo tanto, las operaciones de servicios y suministros realizadas por las cooperativas de transporte a sus socios, siempre que se realicen en el desarrollo de sus fines específicos, se valorarán al precio que efectivamente se hubiesen realizado, cuando este valor no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluido en este coste la parte corres-

pondiente de los gastos generales de la cooperativa, aplicándose, en caso contrario, este último. Es esta una puerta abierta al sentido común, que permite en multitud de casos la inaplicación del precepto que obliga a valorar a mercado del párrafo primero del art. 15 de la Ley 20/1990.

Sin embargo, se nos plantean dos tipos de operaciones que no quedan claramente reguladas:

La primera, sería la relativa a la valoración de operaciones entre una cooperativa y sus socios pero no en atención a sus fines sociales, cuestión que no se halla cubierta por la literalidad del art.15.1 ni, como hemos visto, por la literalidad del 16.3. Entendemos que no se debe subsumir este supuesto en que la cooperativa actúa con los socios fuera del marco de su objeto o fin social en la regla del art. 15.1 LRFC, ya que, si ese fuera el caso, dejaría de tener sentido su concreción y limitación exclusivamente a este tipo de operaciones. Tampoco parece prudente entenderla incluida en el 16.3 TRLIS, ya que, si dicho tipo de operaciones quedara sujeto a tal norma debería encontrarse expresamente previsto dentro del perímetro subjetivo de vinculación y no lo está.

La segunda ¿qué ocurre en el caso en que sean los socios los que realicen servicios o suministros a la cooperativa? Piénsese que este tema queda resuelto simplemente para las cooperativas agrarias, para las que expresamente se prevé que, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último.

Y ¿en una cooperativa de mar? Se puede entender que los suministros y servicios de la cooperativa hacia sus socios se podrá computar como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario, se aplicará este último. Sin embargo, en cuanto a los servicios y suministros que realicen los socios cooperativistas para la cooperativa se aplicará la regla del valor de mercado. Estas diferencias no sólo no parecen justificadas sino que pueden llegar a dificultar sobremanera la gestión del día a día de las cooperativas.

Ello nos lleva a plantearnos lo siguiente: si con carácter general se establece un grado mínimo de vinculación como requisito necesario para entender que las partes son vinculadas y, por tanto, las operaciones realizadas entre las mismas pueden dar lugar a precios de transferencia alterados, ¿por qué no se exige dicho mínimo en el caso de la relación existente entre socios cooperativistas y las cooperativas? Si se ha entendido con carácter general que había que delimitar el supuesto del 16.3 para evitar que la aplicación de la valoración de mercado resultara desorbitada ante este supuesto de vinculación, parece que la misma regla se podría haber aplicado en el caso de las relaciones entre socios cooperativistas y las cooperativas en atención a su objeto social. Sin embargo no se ha hecho, porque probablemente se ha entendido que esta relación ya estaba regulada desde hace dos décadas de forma diferente, suficientemente gravosa para esta relación dentro de las cooperativas, y no ha pretendido modificarse.

4.- Consecuencias de la nueva regulación de las operaciones vinculadas para las cooperativas

La consecuencia que deriva de la conclusión anterior es que cabe hacerse la pregunta de si resulta el nuevo régimen aplicable a las cooperativas y en qué medida. A pesar de que pueda parecer que resulta evidente, de hecho las pocas personas que han tratado este tema dan por hecho la aplicación de la nueva normativa a todo tipo de operaciones, no lo es tanto, ya que dentro del cooperativismo nos encontramos con dos tipos de operaciones vinculadas que entendemos resultan totalmente diferentes: el recogido por el art. 15 de la Ley especial 20/1990 de fiscalidad de cooperativas, de obligación de aplicar valor de mercado a las operaciones realizadas entre cooperativa y socios cooperativistas y el recogido por el art. 16.3 del TRLIS, que al establecer el ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas incluye el supuesto de dos entidades del mismo grupo de sociedades cooperativas.

Ya que existe una norma especial, que viene regulando la materia desde 1990, obligando a valorar a mercado las denominadas “operaciones cooperativizadas” incluso con gran anterioridad a la obligatoriedad por parte del resto de empresas, tras la modificación operada por parte de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, nos parece que la cuestión no es tan clara con respecto al primer supuesto de operaciones socio-cooperativa. Por el contrario, en el caso de las cooperativas pertenecientes al mismo grupo expresamente recogida por el 16.3 TRLIS parece indudable su aplicación.

Las razones que nos impulsan a pensar así son las siguientes:

- a) Si el supuesto cooperativa-socio no está recogido por parte de los supuestos de vinculación del art. 16.3 TRLIS es porque no se ha querido recoger, de otro modo, se hubiera encontrado expresamente previsto en los supuestos de vinculación.
- b) Si no se ha recogido expresamente es porque no resultaba necesario, ya que se trata de un supuesto expresamente contemplado por una norma de carácter especial y, por tanto, de aplicación preferente. Así, ya que existe una norma especial aplicable, la norma general sólo habría sido aplicable a falta de la primera.
- c) El hecho de que hayamos concluido que no se puede entender que otros supuestos más generales puedan abarcar la relación cooperativa-socio, tal y como señalábamos con respecto al ámbito subjetivo de aplicación, nos obliga también a concluir que se trata de algo diferente.
- d) Con respecto a las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios, cabe tomar en consideración el hecho de que la naturaleza de la operación socio-cooperativa difiere de la operación socio-sociedad ya que en esta última el beneficio económico del socio se limita a la percepción de los dividendos, como rendimiento del capital aportado. De este modo, esta operación podría conllevar una potencial conducta defraudatoria traspasando beneficios, a

pesar de que el hecho de que existan otros socios puede suponer un cierto límite o control interno, ya que los mismos podrían percibir un menor dividendo como consecuencia de dicha valoración. Sin embargo, tal circunstancia no se da en la sociedad cooperativa por el deber de los socios de realizar aportaciones a la misma y porque el importe del retorno cooperativo se determina en función de esas operaciones.

- e) El hecho de que sí que se haya recogido como supuesto de vinculación del art. 16.3 TRLIS el caso de los grupos de cooperativas parece ratificar también esta opinión. Se trata de dos supuestos muy diferentes: cooperativa con sus socios y operaciones dentro del mismo grupo de cooperativas.
- f) El espíritu de la normativa, como hemos señalado, va de la mano de intentar reducir las posibilidades de fraude a un nivel internacional, por lo que las operaciones internas de una cooperativa con sus socios tampoco se adecuan en su espíritu a la nueva regulación.

Por lo tanto, entendemos que la respuesta a la pregunta anterior es doble: sí que resulta aplicable la nueva normativa a las cooperativas, pero exclusivamente para el supuesto expresamente previsto por el 16.3 TRLIS de las operaciones realizadas dentro de un mismo grupo de cooperativas. Para el caso de las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios la regulación se sigue manteniendo en el art.15 de la Ley 20/1990, que permanece inalterado.

Del hecho de que la normativa sobre operaciones vinculadas venga de la mano de una Ley de prevención del fraude que va a equiparar las operaciones realizadas entre personas vinculadas (con un muy amplio concepto de lo que se considera vinculación, especialmente en el caso de las cooperativas), con los precios de transferencia alterados en multinacionales se pueden extraer las siguientes consecuencias prácticas para las operaciones realizadas entre cooperativas de un mismo grupo:

La valoración de las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado pasa de ser una potestad de la Administración a una obligación del contribuyente, con lo que habrá que destinar recursos a la búsqueda y documentación del mismo, ya que además se le va a trasladar al contribuyente la carga de la prueba. Este hecho resulta de una vital importancia pues el problema a la hora de las sanciones va a radicar básicamente en este esfuerzo por poder sostener documentalmente el valor de mercado.

De este modo, se configuran como infracciones tributarias la no aportación y/o la aportación deficiente de la documentación, así como la incoherencia entre la valoración aplicada y la que se derive de dicha documentación. El incumplimiento de lo que ha pasado a ser mandato será, por tanto, considerado infracción y será sancionado, al igual que otras infracciones que surgen de diferentes posibles incumplimientos de este precepto, como la consistente en no aportar o hacerlo de forma incompleta la documentación relativa al valor de mercado. De esta forma, se establece un régimen sancionador específico para este tipo de operaciones.

La actual obligación de encontrar el valor de mercado, aplicarlo y documentarlo se establece sin ningún tipo de condición. En la normativa anterior, la Administración tributaria podía sustituir el valor convenido por el valor normal de mercado sólo si el valor convenido había determinado una tributación en España inferior a la que hubiere resultado por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Ahora el contribuyente lo debe aplicar automáticamente, sin necesidad de que se den esas circunstancias.

Se amplían los métodos aplicables para determinar el valor normal de mercado, de acuerdo con las Directrices OCDE.

El hecho de que las operaciones de una cooperativa con sus socios se rijan por el art. 15 de la Ley 20/1990 y las realizadas en el seno de un grupo de cooperativas por el art.16 TRLIS, implica que los métodos válidos de cálculo del valor normal de mercado aplicable en relación a las cooperativas van a diferir, dependiendo de si se trata de una operación considerada vinculada por intervenir socio cooperativista y cooperativa o si es una operación vinculada por tratarse de cooperativas insertas dentro de un mismo grupo. En el primer caso, por aplicación de la Ley 20/1990 entendemos que sólo son posibles los métodos especificados en su artículo 15 (precio libre comparable y precio de reventa), ya que resulta ser una regulación especial con respecto a la del art.16 del TRLIS, aplicable con carácter general y a falta de regulación específica, que la hay. Sin embargo, en el caso de operaciones realizadas dentro del seno de cooperativas de segundo o ulterior grado entendemos que al ser un supuesto de vinculación no regulado por el art. 15 de la Ley 20/1990, pero sí expresamente comprendido entre los supuestos de vinculación del art. 16.3 TRLIS resultan de aplicación los métodos establecidos con carácter general, que incluyen todos los métodos admitidos por la OCDE (es decir, además del precio libre comparable y el de reventa minorado tenemos el del coste incrementado, consistente en partir de los costes ciertos de la operación y añadirle los gastos que conlleve además de un margen de beneficio).

Se sustituye el marco de los acuerdos de distribución de costes de investigación y desarrollo, y de los servicios de apoyo a la gestión, por otro más amplio relativo a los acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios y a los servicios prestados entre entidades vinculadas.

Se introduce, como gran novedad y también por primera vez en nuestro Derecho positivo, el denominado "ajuste secundario", que puede llegar a convertirse en uno de los aspectos más problemáticos de la nueva regulación y puede causar gran inseguridad jurídica para nuestras cooperativas. Dicho ajuste será visto más adelante.

5.- Los métodos de valoración para las cooperativas

En las cooperativas, como consecuencia de lo anterior, entendemos que se va a producir una situación cuando menos curiosa. Por una parte, los métodos de valoración de las operaciones realizadas entre cooperativa y socio van a ser preferentemente el del precio libre comparable y, sólo en el caso en que no exista un término de comparación válido, se podrá utilizar el del precio de reventa minorado. Por otra parte, en las operaciones realizadas entre cooperativas dentro del mismo grupo, por aplicación del TRLIS aplicamos la nueva normativa que da lugar a más métodos de valoración. De este modo, nos podemos encontrar con que en el seno de una cooperativa se apliquen el método del precio comparable o el de reventa minorado para las operaciones realizadas con sus socios cooperativistas, mientras que se podría aplicar, por ejemplo, el método del coste incrementado cuando se trate de una operación entre esa misma cooperativa con otra del mismo grupo, método que no podría aplicarse en ningún caso para el primer supuesto. Lógicamente si estamos hablando de los mismos productos o prestaciones de servicios ello puede suponer una situación ridícula.

En cuanto a los diferentes métodos para determinar el valor de mercado con carácter general, también podemos hallar cambios importantes para el caso de operaciones dentro de un mismo grupo de cooperativas. Así como con la regulación anterior existía un método principal y otros subsidiarios, y algún supletorio, ahora todos ellos pasan a tener la misma validez, salvo el de distribución del resultado conjunto de la operación y el del margen neto de las operaciones que en territorio de régimen común son subsidiarios. Efectivamente, la Ley 43/1995 recogía por primera vez los métodos de cálculo del valor de mercado, aunque este hecho no era tan novedoso porque el TEAC ya había admitido en diversas resoluciones la validez interpretativa del informe de la OCDE. Curiosamente, la normativa española del 95 establecía una jerarquía sobre los métodos, a pesar de ser posterior al informe de la OCDE de 13 de julio de 1995 donde se abogaba por la flexibilidad. De este modo, es ahora cuando pasa a haber una libertad de elección del método utilizado entre los tres primeros (precio libre comparable, método del coste incrementado y el del precio de reventa disminuido), aunque dependiendo del producto o servicio en cuestión será más fácil llegar al valor que se habría establecido entre partes independientes mediante la utilización de un método u otro.

Sin embargo, esta regulación de métodos entendemos que sólo resulta aplicable a las cooperativas para el caso previsto por el art. 16.3 de las operaciones realizadas entre cooperativas pertenecientes a un mismo grupo, es decir, para cooperativas de segundo o ulterior grado, ya que el art. 15 de la Ley 20/1990 específicamente regula los métodos aplicables para la valoración de operaciones cooperativa-socio y limita los posibles métodos al del precio libre comparable y al precio de reventa minorado. Así, en principio los métodos de valoración no habrían sufrido variaciones, cosa no del todo cierta, ya que vía reglamentaria tenemos una regulación más precisa de ambos métodos, que nos puede servir de guía.

El primero de ellos resulta ser de aplicación preferente, de modo que siempre que exista un término de comparabilidad, es decir una operación igual o similar entre partes independientes, se utilizará dicho método. Qué decir tiene que la similaridad puede ser entendida de maneras muy diferentes por parte de la Administración tributaria y el contribuyente, ya que pueden existir diferencias de calidad, de condiciones de pago, de plazo de entrega, de número, de garantías, de seguro, etc. Caso de existir dichas diferencias habrá que valorarlas debidamente y comprobar si se puede entender que las operaciones son similares.

Con respecto al precio de reventa minorado, se admite como supletorio, caso de no existir un término de comparación que pueda ser utilizado. El método parte del precio final al que se vende el producto a terceros independientes, restándole un margen de beneficio y, caso de haberse producido transformaciones, el importe de las mismas. De ese modo, se llega a un importe que se considerará valor de mercado.

Lógicamente, se use el método que se use, el valor de mercado es un concepto jurídico indeterminado, por lo que existirá un abanico o una franja de valores que se deberán considerar como de mercado.

En cuanto a los gastos deducibles en concepto de servicios entre entidades vinculadas con carácter general se establece la siguiente condición: que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad al destinatario. En los servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas se establece un criterio de reparto: Según los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por cada una de las destinatarias.

6.- Ajustes de operaciones vinculadas

La nueva regulación de las operaciones vinculadas supone la realización de una serie de ajustes: primario y correlativo y el denominado “ajuste secundario”.

El primero, el denominado ajuste primario sería el realizado para adecuar la operación vinculada a su valor de mercado. Puede darse el caso de que dicho ajuste lo realice la Administración tributaria, por entender que el valor dado a una determinada operación no se ajusta al valor de mercado. En dicho caso se efectuará un ajuste por la diferencia entre el valor dado por el administrado y el valor de mercado. Pero en toda operación vinculada existen al menos dos partes, por lo que dicho ajuste debe ir acompañado de un ajuste correlativo de la misma cantidad en signo contrario para la otra parte

vinculada. Es decir, el ajuste debe ser bilateral y practicarse para las dos partes intervinientes en la operación vinculada. Se admiten los mismos para no dar lugar a una tributación superior a la que habría de existir caso de no haberse dado el primer ajuste en la primera parte vinculada.

Por consiguiente, el ajuste primario y el correlativo operan de forma tal que la valoración a mercado de una operación vinculada debe lograr la correcta cuantificación de la renta y su adecuada imputación entre las partes vinculadas intervinientes en la operación.

Pero esta regla sufre una excepción relativa a las operaciones que se efectúen con personas o residentes en territorios que puedan ser considerados como paraísos fiscales. En este caso, se valorarán por su valor normal de mercado sólo cuando ello no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido, o conlleve un diferimiento de dicha tributación. Suelen ser frecuentes las previsiones en distintos textos legales en relación a las operaciones efectuadas con países de baja tributación o paraísos fiscales por la mayor facilidad para la derivación de beneficios hacia estas jurisdicciones. Así como con carácter general se pretende hacer tributar a valores de mercado y se prevén los ajustes correlativos para no dar lugar a una tributación superior a la que de otra forma resultaría, esta previsión no se tiene en cuenta cuando estamos tratando con paraísos fiscales o territorios de baja tributación donde sólo se aplica la regla general del valor de mercado cuando ello no determine en España una tributación inferior a la resultante del valor convenido o un diferimiento de la misma.

El segundo tipo de ajuste, que es el denominado “ajuste secundario” del art. 16.8 TRLIS es una regla de calificación, y responde a que, al margen de la valoración, los flujos financieros o monetarios se han producido y se les otorga una calificación desde el punto de vista tributario, recalificando la renta a partir de la ficción de considerar la existencia de una operación secundaria a la que se atribuirá la diferencia de renta, calificándose la misma en función de tal ficción jurídica a efectos exclusivamente fiscales.

Este constituye probablemente el aspecto más problemático de esta normativa ya que, a pesar de que la OCDE desde su Informe sobre precios de transferencia de 1995 ya desaconsejaba la práctica del ajuste secundario, salvo en supuestos de evasión fiscal, la Ley española lo recoge y su reglamento incluso lo amplía. El texto de la OCDE (1995) al efecto resulta claro en su art.4.72:..”, *es conveniente que las Administraciones tributarias, cuando los ajustes secundarios se consideren necesarios, procedan a éstos de forma tal que los riesgos de doble imposición que podrían resultar se redujeran al mínimo, salvo cuando el comportamiento del contribuyente denote su intención de disfrazar un diviendo con la finalidad de evitar la retención en la fuente*”.

Sin embargo, el art.16.8 TRLIS regula el ajuste secundario, aunque limita las consecuencias del mismo a la proporción del exceso de valoración que se corresponda con la participación en la entidad. El problema adicional viene de la mano del reglamento (RD 1793/2008), que hace una interpretación más amplia de lo contenido por el 16.8 TRLIS, extralimitándose, una vez más, en su función regla-

mentaria. Así, mientras que la Ley determina exclusivamente la naturaleza que se atribuirá a la transferencia económica puesta de manifiesto en las relaciones socio-sociedad, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación, sin especificar la calificación que debe recibir la diferencia entre el valor acordado y el considerado como normal de mercado en la proporción que no corresponda a dicho porcentaje de participación, el reglamento sí que lo hace, (art. 21 bis 21 y 2b del RD 1793/2008). En los mismos apartados se establece que la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá distinta consideración, en función de si la diferencia es a favor de la entidad o del socio:

- Si la diferencia fuese a favor del socio, la parte de la misma que no se corresponda con su porcentaje de participación tendrá la consideración de “retribución de los fondos propios para la entidad”, y para el socio o partícipe de “utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)”.
- Si la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la misma que no se corresponda con su porcentaje de participación tendrá la consideración de renta para dicha entidad y de liberalidad para el socio partícipe.

Esta interpretación realizada por el reglamento va a ocasionar lógicamente problemas de doble imposición, ya que la calificación como liberalidad en sede del socio no permite la deducibilidad de dicho gasto, mientras que provoca un ingreso gravable correlativo. Además, se puede ver como una sanción que prescinde del requisito subjetivo. En definitiva, este precepto reglamentario va a ocasionar problemas y dudas interpretativas en la práctica, ya que la reestructuración con carácter general de este tipo de operaciones, cambiando su calificación jurídica y creando una ficción no puede quedar exenta de problemas tanto de posible inconstitucionalidad, por alejarse del 31.1CE como de inadecuación a las directrices de la OCDE y derecho de la UE. Sería deseable que el mismo, al menos, no se practicara en las operaciones internas.

Cabe plantearse si la práctica de ajustes secundarios se admite para operaciones dentro de cooperativas. Entendemos que por los mismos motivos que se han señalado previamente, sí que resulta aplicable a los grupos de cooperativas que tendrán obligación de aplicar la regulación general del art. 16 TRLIS y normativa de desarrollo, como queda expresamente previsto, pero que, sin embargo, no resultan aplicables a las operaciones de la cooperativa con sus socios en función de sus fines sociales, ya que sólo se podría aplicar la citada norma supletoria a falta de norma específica, que la hay en el art. 15 de la Ley 20/1990.

7.- Las obligaciones de documentación

La documentación prevista por la normativa española en los artículos 19 y 20 del Reglamento es probablemente una de las más exigentes en Europa, si no la más. Además, resulta ser muy superior a la que se entiende como documentación máxima prevista en el Código de Conducta de la UE, que si bien no es un instrumento normativo vinculante, sí que debe ser una referencia a tener en cuenta.

Si, como se ha visto, ampliando los supuestos de vinculación se va a acabar por aplicar una normativa antiabuso pensada para posibles precios de transferencia adulterados en multinacionales a operaciones entre las que existe una mínima vinculación y además se superan los límites del Código de Conducta UE, donde además se establece que dicho listado de documentación resulta ser facultativo, pasándose en nuestra normativa a resultar obligatorio, las obligaciones de documentación van a ser a simple vista totalmente desproporcionadas.

En cuanto a dichas obligaciones el proyecto de Real Decreto por el que se modifica el reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas viene a suavizar las exigencias de documentación impuestas a las operaciones vinculadas.

Hay que tener en cuenta que el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo ya ha modificado el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación a las obligaciones de documentación, con el objeto de eximir de las mismas a aquellas empresas cuya cifra de negocios del período impositivo no supere los 8 millones de euros, siempre que el importe conjunto de dichas operaciones realizadas por el sujeto pasivo en ese período no supere los 100.000 euros. Además, la D. A. única del Real Decreto ley establece el plazo de tres meses desde su entrada en vigor para modificar la normativa tributaria relativa a las obligaciones de documentación para que se adapte a las exigencias de la jurisprudencia de la UE. De este modo, ha resultado obligado el Real Decreto –ley que establece un umbral mínimo cuantitativo, por debajo del cual no resulta necesario cumplir con las exigencias de documentación. Dicho umbral mínimo queda situado en los 250.000 euros de operaciones realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones. Ya se ha comentado que la referencia a conceptos jurídicos indeterminados a la hora de establecer límites no parece prudente. Estos límites no son beneficiosos para los grupos de coope-

rativas que tenderán a realizar la mayoría de sus operaciones entre ellos, como se desprende del carácter mutuo. Existen las siguientes excepciones:

- Operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.
- Determinadas operaciones, como son las realizadas con personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva, o bien, en la transmisión de negocios, cartteras, inmuebles u operaciones con intangibles.

De este modo, en los dos supuestos señalados, dada su mayor facilidad para que se puedan alterar los precios de transferencia y reducir consecuentemente la carga tributaria, se mantienen las obligaciones de documentación existentes.

Una vez más, cabe preguntarse si las obligaciones de documentación aquí señaladas resultan aplicables a las cooperativas en su ámbito interno y entendemos que no constituyen una obligación para las operaciones realizadas entre cooperativa y socios cooperativistas al quedar regidas por su ley especial. Sin embargo, bien es cierto que la documentación puede utilizarse como guía de referencia para documentar el valor de mercado exigido por el art.15 de la Ley 20/1990 e incluso como un puerto seguro para probar el valor de mercado escogido.

8.- Infracciones y sanciones

El artículo 16 TRLIS establece un criterio sancionador aparentemente objetivo vinculado al incumplimiento de unas obligaciones documentales, prescindiendo de si se causa o no un perjuicio económico real. A pesar de que resulta sorprendente, así es, ya que en la Ley sólo se dispone que las personas y entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración la documentación que se establezca reglamentariamente. Se trata, por tanto, de una previsión normativa que resulta ser un cheque en blanco para el Reglamento.

Resultará igualmente sancionable el no aplicar el valor de mercado que se derive de la documentación prevista y en su normativa de desarrollo. La objetivización de esta normativa y el hecho de reducir la cuestión a la documentación es un cortapisas para las pequeñas y medianas empresas, ya que a fin de evitar sanciones habrán de dedicar esfuerzos desproporcionados a la consecución de la documentación a fin de probar sus valores de mercado. Sin embargo, se puede entender que supone una ventaja para aquellas partes vinculadas dentro de multinacionales que verdaderamente abusen de sus precios de transferencia: no tiene trascendencia la intención elusiva pero si dedican recursos suficientes para conseguir los valores de mercado que más les convienen y llevan la documentación correc-

tamente, (cosa que, con frecuencia, puede conseguirse si se dedican los recursos necesarios), no pueden ser sancionados, porque la documentación se aporta y no faltan datos ni conjunto de datos y el contribuyente no se aparta en sus declaraciones de los valores que se derivan de su documentación.

La regulación resulta por tanto criticable. Pero lo que nos interesa en este apartado es saber si podría llegar a sancionarse a cooperativas. Como en casos anteriores, entendemos que al serle exigible la documentación a los grupos de cooperativas, éstos podrán ser sancionados ante la falta de la misma. Sin embargo, al no ser exigible la documentación prevista en la normativa a las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios, a pesar de que sí que les resulte exigible un esfuerzo por hallar el valor de mercado, estas sanciones no están pensadas para ellas y en tanto en cuanto se termina por sancionar la falta de una documentación que no les resulta exigible, no se les podría aplicar las sanciones aquí previstas.

9.- Conclusiones

La nueva regulación de las operaciones vinculadas es un tema de gran trascendencia para las cooperativas, ya que desde un punto de vista subjetivo, van a ser dos los casos diferentes que atañen al funcionamiento normal de las cooperativas: por una parte, el regulado por parte del art. 15 de la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas en relación a la valoración de operaciones entre cooperativa y cooperativistas, a excepción de los casos recogidos por el apartado último de este mismo artículo y por otra, la regulada por parte del art. 16.3 TRLIS, tras la reforma operada por la LMPFF, que atañe a las operaciones realizadas entre cooperativas pertenecientes a un mismo grupo.

Si tuviéramos que sintetizar el cambio normativo diríamos que hay un importante avance de las facultades administrativas de verificación, de control y corrección sobre las operaciones vinculadas, el propio nombre de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal resulta indicativo, ya que se trata fundamentalmente de una Ley para evitar el fraude fiscal⁷. De este modo, estando pensada

7.- AEDAF, op.cit., p.7: "A título de ejemplo y por remisión al Derecho Comparado, la Ordenanza Tributaria Alemana limita las obligaciones de documentación a las operaciones internacionales, y a las PYME sólo se les exige que conserven la documentación que les permita justificar que han cumplido con el principio de plena concurrencia sin más. Por su parte, el Reino Unido, país con larga tradición en la aplicación de este régimen, exime de las obligaciones de documentación (a opción del contribuyente) a las sociedades con menos de 250 empleados y cifra de negocios inferior a 50 millones de euros o cuyos activos en balance no excedan de 43 millones de euros, es decir, la definición de PYME que contempla la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de Microempresas y PYME, que también han adoptado o van a adoptar otros Estados de la UE. Francia ha ido aún más lejos a la hora de fijar los umbrales mínimos (cifra de negocios consolidada de, como mínimo, 400 millones de euros) a partir de los cuales las obligaciones de documentación se imponen a las empresas y además ha excluido de la misma a las operaciones vinculadas internas. Irlanda ha propuesto recientemente (Finance Bill 2010) un régimen todavía más razonable y adecuado a la coyuntura actual, excluyendo a las PYME (definidas a partir de los ya comentados parámetros de la UE) de la aplicación de la normativa de precios de transferencia, esto es, de la obligación de valorar de acuerdo con el principio de libre competencia en sus operaciones vinculadas".

para combatir el fraude entre empresas multinacionales, resulta desproporcionada para las cooperativas, que en la gran mayoría de los casos operan a nivel nacional. Ello va a suponer una gran desproporción ante las exigencias materiales o formales que se imponen a las mismas y el riesgo de pérdida recaudatoria que se persigue por la Administración tributaria. Tal y como señala la AEDAF⁸ *“se ha pasado de una falta absoluta de dichas obligaciones, a ser el país que impone una mayor carga, especialmente documental, a los operadores económicos respecto a las operaciones vinculadas. La reforma olvida que, si el régimen de precios de transferencia estaba inspirado en reglas internacionales, debería ser coherente con la concepción de esta categoría en el Derecho Internacional.”*

Con respecto a los reglamentos que tratan de aliviar, en cierto sentido, las fuertes cargas impuestas por la Ley a empresas que, como las cooperativas, se considera que resultan totalmente injustos para el cooperativismo, hasta el punto de que debieran existir provisiones especiales para las mismas. Y es que el hecho de que el RDL 6/2010 en su art.14 suprima la obligación de documentar las operaciones vinculadas en el modo en que lo hace, va a conseguir de este precepto uno prácticamente inaplicable a la mayoría de las cooperativas. Efectivamente, la acumulación de los requisitos objetivo y subjetivo hacen que el efecto práctico sea mínimo porque aunque en muchas cooperativas se pueda cumplir con el requisito subjetivo el carácter mutuo de esta forma jurídica hace que el ámbito objetivo, es decir, el total de las operaciones vinculadas en el período, sea lógicamente muy superior al de cualquier otra forma jurídica, por lo que se hace necesaria la adopción de algún tipo de medida específica para este sector que tenga en cuenta el carácter mutuo de las cooperativas para ampliar esta excepción. De este modo, se puede afirmar que las modificaciones de límites de cara a la documentación del RDL prácticamente resultan inaplicables a las cooperativas.

Entendemos que la normativa prevista en el art. 16 TRLIS y reglamentos de desarrollo resulta de plena aplicación a las operaciones vinculadas realizadas entre grupos de cooperativas. Sin embargo, las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios, que quedaban ya específicamente reguladas por una norma de carácter especial, cual es la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas, permanecen inalterables y siguen quedando reguladas por dicha norma, ya que la Ley general, al ser supletoria, sólo resultaría aplicable a falta de la primera. Por tanto, mientras mantenga su vigencia el art.15 de la Ley 20/1990 las cooperativas no deberán sufrir las consecuencias de la nueva Ley en las operaciones realizadas con sus socios en atención a sus fines sociales. Ahora bien, la amplia referencia que se establece sobre la documentación puede servir para las mismas incluso como puerto seguro o “safe harbour” a fin de justificar sus valores de mercado.

8.- Exposición de Motivos de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: *“Las medidas que esta Ley contiene están dirigidas a prevenir los ‘distintos tipos de fraude’ cuya prevención constituye el objeto del citado Plan por ser de especial gravedad.”*

Bibliografía

- AA.VV. (2010): "Reconsideración y modificación del régimen fiscal de las operaciones vinculadas. La urgente necesidad de modificación del régimen actual", doc. AEDAF.
- ALGUACIL MARÍ, M^a P., MONTERO SIMÓ, M. y ROMERO CIVERA, A. (2008): *Criterios a considerar para una reforma del régimen fiscal de cooperativas*, Valencia.
- ARANA LANDÍN, S. (2001): *El tratamiento tributario de las operaciones vinculadas internacionalmente*, Leioa.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M. (Coord.) (2009): *Las operaciones vinculadas. Análisis contable y fiscal*, Madrid.
- MONTERO SIMÓ, M. (2008): "El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n^o 135.
- OCDE (1995): *Directrices de Precios de Transferencia*, publicaciones on-line de la OCDE.
- RUIZ GALLUD, S. (2010): "Ambito subjetivo del perímetro de vinculación", en *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2005): "Fiscalidad de las cooperativas: una vuelta de tuerca", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n^o 695.

