



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, nº extraordinario, octubre 1987, pp. 49-62

Cooperativas: inoperatividad del régimen de transparencia y ajustes bilaterales en operaciones vinculadas

Francisco Poveda Blanco
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
E. Universitaria de Estudios Empresariales de Alicante

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN: 0213-8093. © 1987 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.uv.es/freciriec

COOPERATIVAS: INOPERATIVIDAD DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA Y AJUSTES BILATERALES EN OPERACIONES VINCULADAS

FRANCISCO POVEDA BLANCO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
E. Universitaria de Estudios Empresariales de Alicante

- Introducción
- El Régimen de Transparencia Fiscal
- Razones que lo justifican
- El ejercicio de la opción por las Cooperativas
- Ventajas inherentes al ejercicio de la opción
- El Régimen de Transparencia no ha tenido aceptación en el mundo cooperativo
- Las operaciones vinculadas
- La práctica del T. E. A. C. desde el 10 de septiembre de 1986

(1) Vide a este respecto, entre otros, De Luis Esteban, J. M.: «Presente y futuro de la fiscalidad de las Cooperativas», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 93, pág. 91; Botella García-Lastra, C.: «La revisión del concepto de Sociedad Cooperativa en el Derecho positivo español», en *H. P. E.* n.º 94, pág. 197; Gorroño, Iñiqui: «Cooperativismo General y de Crédito de la C. E. E.», Colección Oinarri, Caja Laboral Popular; Garrido Falla, F.: «Comentarios a la Constitución», Editorial Civitas, S. A., Madrid, 1980.

(2) Así se recoge en el artículo 1.º de la Ley General de Cooperativas de 1974 y también en el Proyecto de Ley, actualmente en el Congreso.

(3) Debiendo responder, en su actuación, al cumplimiento de lo que constituyen los principios cooperativos de aceptación universal, tales como composición abierta, labor educativa, democracia en la toma de decisiones, reversión parcial de los excedentes, etc. Vide, a este respecto Ballester, E.: «Teoría Económica de las Cooperativas». Alianza Universidad, Madrid, págs. 69 y ss.

(4) Así se recoge en la Resolución de enero de 1945 del Comité de la Alianza Cooperativa Internacional, en la que tal identidad se invoca siempre que la acción estatal «responda a la necesidad de una organización que haga prevalecer la economía de servicios sobre la economía de lucro».

(5) Cfr. De Luis Esteban, J. M.: «Presente y futuro...», ob. cit., pág. 93.

INTRODUCCIÓN

La importancia del movimiento cooperativo no precisa de extensos alegatos en su favor, por hallarse su existencia rodeada de razones que abogan por su validez y que justifican el porqué de su fomento. Desde que R. Owen contribuyó a defender con sus ideas las del cooperativismo, dando a luz a este término y proponiendo un sistema de producción que sin buscar el fin primordial de la obtención de beneficios satisficiera las necesidades de los consumidores mediante un sistema de producción sustentado en la asociación de los trabajadores, hasta nuestros días, esta forma de organización de la actividad económica ha alcanzado una gran difusión internacional y el más amplio reconocimiento, que se exterioriza a través de su arraigo en el mundo empresarial como una institución esencial a la que se ha conferido trato de favor, en el sentido de que la instauración, continuidad y crecimiento del fenómeno cooperativo ha sido objeto de atención constitucional, no sólo en nuestra Carta Magna, que lo invoca expresamente en el artículo 129, sino en el Derecho comparado (1).

Tal singularidad se fundamenta no sólo en los rasgos que caracterizan su concepto y que se ponen de manifiesto en sus formas de actuación: mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y organización favorable al servicio de éstos y de la propia comunidad (2) que se desarrolla a través de actividades empresariales, sino, también, por los compromisos adquiridos a través de los requisitos que atendiendo a la normativa legal les son exigibles (3) como contrapartida a la acción de fomento que en su favor se propugna.

De otra parte, se reconoce que a través de la acción cooperativa se produce una identificación con lo que en esencia constituye la acción del Estado (4) que redundará en favor de los objetivos sociales, de la preeminencia del trabajo sobre el capital y de la favorable modificación de las estructuras socio-económicas, pues «el cooperativismo constituye un sistema eficaz de promoción social, de acceso a la propiedad, de inversión productiva, de instrumento de lucha contra el paro (5).

En atención a tan relevante papel, el fenómeno cooperativo ha venido gozando de una serie de beneficios tributarios que, proyectándose sobre estas entidades, reafirman el interés que su existencia comporta para los socios y permitiendo que a través de tal diferenciación y singularidad se produzca

una corriente de apoyo en favor de la pervivencia de las mismas. Es tal la consideración favorable del ordenamiento tributario hacia las Cooperativas desde sus primeros años que, como señala Botella García-Lastra, en ocasiones las normas recogiendo los beneficios tributarios se han adelantado a la actuación legislativa para adaptarse a la realidad social (6).

En nuestro país, el Decreto 888/1969, de 9 de mayo, que promulgó el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, constituyó un importante impulso hacia una especial consideración tributaria para estas entidades. Años más tarde, con la aprobación de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, se recogió en la disposición transitoria cuarta, segundo, el mandato al Gobierno de remisión, en el plazo máximo de seis meses, del Proyecto de Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Dicho mandato ha sido incumplido hasta la fecha, sin duda por ausencia de la ley general. A la vez, la reforma fiscal de 1978, especialmente con la aprobación de la Ley 61/1978 y la 30/1985, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, han contribuido a recortar el conjunto de los beneficios fiscales que disfrutaban las Cooperativas y a desestabilizar, en este proceso de cambio, el marco de las disposiciones que en el ámbito de la tributación juegan un importante papel de fomento y de ayuda al cooperativismo.

De entre el conjunto de preceptos aplicables a las Cooperativas, vamos a prestar nuestra atención a dos conceptos que, a nuestro entender, adquieren en los momentos presentes una especial relevancia, ya no tan sólo por su marcado contenido fiscal, sino por su trascendencia en la determinación del cuántum de la obligación tributaria, a la vez que por las posibles consecuencias que pueden generar en la actitud cooperativista. Su estudio se nos hace más importante, si cabe, en los momentos presentes, en los que se encuentra próxima a su aprobación la Ley General de Cooperativas y tras la cual es de esperar la pronta remisión a las Cortes del Proyecto de Ley sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

El régimen de transparencia fiscal, cuya implantación en nuestro Ordenamiento tributario data de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido objeto de modificación a través de la Ley 48/1985, de 27 de diciem-

(6) Vide Botella García-Lastra, C.: «La revisión del...», ob. cit. Entre este contexto de normas tributarias que eran portadoras de un trato de beneficio fiscal para las Cooperativas, la citada autora subraya la Ley de Sindicatos Agrícolas de 28 de enero de 1906, la Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1931, la de 2 de enero de 1942, la Orden de 27 de enero de 1948, el Decreto de 9 de abril de 1954, que fue el primer estatuto sobre el régimen fiscal de las Cooperativas y antecedente del actualmente vigente de 9 de mayo de 1969.

bre, de reforma parcial del citado tributo, al establecer, entre otras medidas, la supresión de la opción al régimen de transparencia en los supuestos contemplados en el artículo 12, 3, calificados como de «transparencia voluntaria».

Sin embargo, y frente a esta supresión que afecta a los supuestos citados, las Cooperativas fiscalmente protegidas y las de segundo y ulterior grado pueden seguir acogiéndose al régimen de transparencia fiscal, en virtud, entendemos, de que la opción en favor de las Cooperativas no sólo se halla en el artículo 19, 2, b, del Impuesto sobre Sociedades, sino que en la disposición transitoria quinta del mismo Impuesto se dice: «En tanto no se promulgue una nueva legislación especial sobre Cooperativas, las Cooperativas fiscalmente protegidas y las de segundo grado podrán acogerse al régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo diecinueve, apartado dos, de esta Ley.» De ahí que, hasta en tanto no se cumpla la citada condición, a la que se vincula expresamente la Ley, la opción por el régimen de transparencia pervive para estas entidades, a pesar de la supresión, con carácter general, de la transparencia voluntaria, que el artículo 19, 3, de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, prevé para las Uniones Temporales de Empresas y para las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas.

RAZONES QUE LO JUSTIFICAN

En general, el régimen de transparencia fiscal se inscribe entre las técnicas establecidas para corregir el problema de la doble imposición sobre la renta, cuando en el Ordenamiento tributario coexisten el impuesto que grava la renta de las personas físicas y el impuesto que grava los beneficios de las sociedades. A través de su aplicación se produce la *integración plena* de ambos impuestos eliminando la carga fiscal de uno de ellos —el Impuesto sobre Sociedades— y dejando que el peso del gravamen sobre la renta recaiga directamente en las personas de los socios o partícipes, en proporción al grado de participación social y tanto si el resultado económico de la entidad es objeto o no de distribución.

Desde un punto de vista teórico, constituye el ahorro fiscal en el pago del Impuesto sobre Sociedades, por lo que esta singular ventaja, derivada de su aplicación para las entidades que se acojan a él, es evidente. Sin embargo, un mayor estu-

dio sobre las repercusiones que para la entidad y los socios puede comportar el régimen de transparencia, puede conducir a rectificar este primer juicio de bondad y llevar a la convicción de que es necesario ponderar con mayor rigor sobre la conveniencia de acceder —si ello fuera posible— a tal régimen, como ya estudiamos en anterior ocasión (7).

La experiencia registrada durante los ocho años en que el régimen de transparencia fiscal, en la modalidad voluntaria, ha permanecido en vigor, no ha sido demasiado positiva, prueba de lo cual ha sido su supresión. La Administración pudo observar que su renuncia a obtener los recursos por el Impuesto sobre Sociedades no se correspondía, en estas entidades, con la contrapartida esperada, la transparencia fiscal en las declaraciones de resultados de las mismas que hiciera posible un mayor realismo de las bases, por lo que la reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cercenó definitivamente, para un elevado número de pequeñas y medianas sociedades que habían acudido voluntariamente a este régimen, la posibilidad de seguir disfrutando de sus beneficios.

EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR LAS COOPERATIVAS

Frente a esta situación, el panorama de la transparencia fiscal no ha parecido ser tan atrayente cuando la sociedad ha revestido forma cooperativa. Así que, aun cuando no existen datos estadísticos en los que sustentar nuestra afirmación, sí podemos decir que, en general, ha sido muy escaso el número de Cooperativas que se han acogido al régimen de transparencia desde el año 1978 en que se instauró, y, desde luego, ninguna Cooperativa se ha amparado en el procedimiento extraordinario que para acogerse a la transparencia fiscal establece el apartado 2.º del Título V de la Orden de 14 de febrero de 1980, de adaptación del régimen fiscal de las Cooperativas a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta pobre acogida exige, en nuestra opinión, un análisis que permita determinar las causas inherentes a este hecho, que contrasta con una realidad que se nos manifiesta como indubitable, la de que el régimen de transparencia fiscal puede considerarse como propio o *ad hoc* (8) para las Cooperativas, dada

(7) Vide «Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal».

Boletín de Estudios Económicos, n.º 111, diciembre de 1980, págs. 531 a 552.

(8) Cfr. Albiñana García-Quintana, C.: «Sistema tributario español y comparado». Tecnos, Madrid, 1986, pág. 228.

su vocación de servir como vehículo para el logro del beneficio directo de sus socios más que para el lucro de la propia entidad (9) y en cuanto que la capacidad contributiva derivada de la actividad económica se pone de manifiesto en el socio.

La supresión del régimen de transparencia voluntario, por razones ajenas a su nivel de aceptación entre las entidades que cumplían los requisitos necesarios para ejercitar la opción, y su pervivencia para el mundo cooperativo, no debe ser interpretada, decíamos, como un beneficio adicional para estas entidades, pues la experiencia nos habla con suficiencia de la escasa aceptación que ha tenido hasta la fecha, sin duda por incidir, entre otros, algunos de los inconvenientes que a continuación pasamos a exponer, desde el punto de vista de la Cooperativa:

1. Es bien cierto que el régimen de transparencia fiscal comporta como principal beneficio la ausencia de tributación por el Impuesto sobre Sociedades, por lo que el procedimiento de liquidación de este Impuesto elude el cálculo de la cuota, mas, como consecuencia de ello, se produce, para la entidad, la imposibilidad material de poder gozar del disfrute de los incentivos a que se ha podido hacer acreedora bien por razón de sus inversiones en activos fijos, bien por la creación de empleo, e incluso, tampoco puede disfrutar de la devolución de las retenciones que le hayan sido practicadas a la entidad cooperativa a lo largo del ejercicio. Tales derechos han de ser ejercitados por los socios, en cuyas declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se deducirán en igual proporción a la de su participación en la entidad cooperativa.

Es cierto que se produce, así, una transmisión de los derechos de la entidad al socio, en concordancia con la transmisión de la base imponible, que en igual proporción ha de ser imputada a los socios, mas la imposibilidad del disfrute directo en la Cooperativa de tales beneficios puede motivar la *disminución en la realización de inversiones* derivada de la pérdida de incentivo para la entidad, lo que no deja de suponer un freno al crecimiento empresarial y una resultante opuesta a los objetivos socio-económicos que el contenido de la norma pretende estimular.

2. A la vez, la imputación de los rendimientos sociales, cuando éstos son positivos, a los socios, supone someter a tributación los excedentes de la Cooperativa en la persona de

(9) Es curioso analizar el devenir del concepto «ánimo de lucro» a lo largo del tiempo en las Cooperativas y la reafirmación del carácter mercantil de las mismas. Vide Botella García-Lastra, C.: «La revisión...», ob. cit., págs. 194 y ss.

los cooperativistas, quienes ven así cómo unos beneficios que ha obtenido la entidad van a generar, en ellos, el pago del tributo personal sobre la renta, aun cuando dichos beneficios no hayan sido objeto de distribución entre los socios. Parece lógico pensar que, como resultado de la aplicación de este coste —el tributario—, los partícipes deseen alcanzar la percepción de los beneficios que les hayan sido imputados y en su capacidad decisoria propendan a ello, en perjuicio, sin duda, de la *sanidad financiera de la Cooperativa*, que vería así reducido el nivel de liquidez de la empresa al imponerse los intereses particulares de los socios sobre los generales de la entidad.

3. Si, por el contrario, los excedentes disponibles no fueran objeto de distribución, los socios pueden no contar con disponibilidad suficiente para el pago del tributo, cuya cuota vendrá influida por el importe del excedente imputado. Cabe presumir, por ello, como ya hemos dicho, que el socio recabe, en su propio interés personal, la distribución de los excedentes por su cuantía íntegra, sin sentirse partidario de la creación de fondos de reserva voluntarios ni de practicar dotaciones no obligatorias en beneficio de la propia entidad. Esta falta de incentivación afecta al engrandecimiento de la empresa, al perjudicarse la sanidad financiera por la ausencia de atractivo que la no distribución de los excedentes cuenta para los socios.

4. En otro orden de cosas, el régimen de transparencia fiscal exige a la vez que sean nominativas las participaciones de la entidad, que el acuerdo sobre el ejercicio de la opción sea adoptado por unanimidad entre los socios, y dado que el interés de cada socio es función de múltiples variables, tales como el nivel de los rendimientos presuntos de la Cooperativa, el de los restantes rendimientos del socio, su cuota de participación en los mismos, etc., cabe presumir que tales intereses pueden ser contrapuestos entre los socios, consecuencia de sus distintas situaciones fiscales, y que estas diferencias de actitudes gesten un clima de inestabilidad y de tensión frente al que sería necesario y deseable el de plena cordialidad y entendimiento entre los cooperativistas.

La *unanimidad* es, de otra parte, un requisito que, si bien puede parecer alcanzable en las Cooperativas con un reducido número de socios, no deja de parecer utópico en las Cooperativas, como las de consumo, que cuentan con un elevado número de componentes. Resulta, así, salvo que las ventajas

de este régimen fuesen muy superiores, que tal requisito puede ser inalcanzable.

5. El régimen de transparencia fiscal somete a gravamen en la persona de los socios los rendimientos positivos de las Cooperativas, aunque no hayan sido objeto de distribución, por lo que exige un *control más riguroso*, a fin de poder conocer, en el futuro, si las cantidades que se distribuyan proceden o no de ejercicios en los que la entidad cooperativa estuvo acogida al régimen de transparencia fiscal, pues de ello dependerá su consideración o no como dividendo, al igual que la práctica de las correspondientes retenciones.

Este mayor control es necesario, asimismo, a los efectos de poder practicar la valoración del llamado «coste de titularidad» de los títulos poseídos, para lo cual es necesario conocer el importe de los beneficios sociales no distribuidos y sí imputados a los socios, al igual que las pérdidas sociales que habiéndoles sido imputadas a los socios no hubieran sido compensadas por éstos (10).

Es por ello que se hace necesario y es aconsejable la utilización de cuentas divisionarias que permitan distinguir los remanentes atendiendo a su procedencia y que permitan su seguimiento en el futuro a los efectos de su adecuado tratamiento fiscal si fueran objeto de distribución. Asimismo, se exige la correcta contabilización de las retenciones y de los derechos adquiridos por la entidad e imputables a los socios, bien sea por dividendos percibidos o bien por créditos en favor de la entidad por realización de inversiones o por creación de empleo, y que habrán de ser transmitidos a los socios al cierre.

VENTAJAS INHERENTES AL EJERCICIO DE LA OPCIÓN

Frente a los anteriores inconvenientes que puede plantear el régimen de transparencia fiscal, cabría preguntarse cuáles son los aspectos positivos que el ejercicio de esta alternativa plantea para las entidades cooperativas.

1. Evidentemente, la mayor ventaja viene representada por la no tributación en el Impuesto sobre Sociedades, pues aun cuando las Cooperativas sí están sujetas al citado Impuesto y, en consecuencia, han de cumplir todas las obligaciones formales, además de otras como la de informar a la Administra-

(10) Téngase en cuenta que con anterioridad a la Ley 48/1985 de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los resultados obtenidos por las entidades acogidas al régimen de transparencia fiscal eran objeto de imputación a los socios aunque se tratara de pérdidas.

ción de la relación de socios al último día del período impositivo y del resultado imputable a cada uno de ellos, no han de realizar, sin embargo, ingreso alguno en el Tesoro, dada la exoneración que a tales efectos conlleva el régimen de transparencia.

2. Esta condición favorable puede dar origen, a su vez, a otras utilidades que si bien no pueden ser proclamadas como indefectibles, al existir intereses contrapuestos entre los socios que podrían motivar la toma de decisiones con efectos contrarios, sí podemos decir que la no tributación implica, en forma inmediata, un mayor nivel de disponibilidad financiera —en la medida del impuesto ahorrado— e, incluso, cabe afirmar que si los intereses cooperativistas prevalecen sobre los de los socios no exista interés alguno, para la entidad, de incurrir en actitudes de fraude, dado el coste fiscal que ello siempre comporta a cambio de nulo beneficio, por lo que se lograría la «transparencia» como uno de los fundamentos sobre el que se apoyó la implantación de este régimen.

EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA NO HA TENIDO ACEPTACIÓN EN EL MUNDO COOPERATIVO

De cuanto hemos expuesto parece desprenderse que, frente a los inconvenientes citados, la principal ventaja se produce para la entidad en materia financiera, al no venir obligada a tributar. Esta misma razón se contrarresta con el inconveniente que a nivel de los socios supone la imputación de los rendimientos positivos, con mayor agravio, si cabe, desde el año 1986, pues como consecuencia de la reforma de la Ley 48/85 no cabe imputar las pérdidas sociales, que deben quedar a la espera de su futura compensación con los probables beneficios de los cinco ejercicios siguientes, lo que constituye una restricción partidista en el ámbito de la imputación.

Cuando se trata de entidades no cooperativas, los inconvenientes que comporta el régimen de transparencia fiscal para la sociedad, e incluso para los socios (11), pueden ser asumidos cuando se les compara con el ahorro del importe del 35% que constituye el gravamen sobre los beneficios exonerados.

Sin embargo, cuando se trata de entidades cooperativas, la situación comparativa arroja un cierto desequilibrio, toda vez

(11) Cabe citar, entre otros, las dificultades financieras para el pago del Impuesto sobre la Renta por la imputación de beneficios cuando éstos no son objeto de distribución, la mayor tributación fiscal a corto plazo si la entidad no reparte beneficios, y el tipo medio de gravamen del socio en su Impuesto sobre la Renta es mayor que el tipo efectivo de la Cooperativa, la ya citada no imputación de las pérdidas, las posibles desavenencias personales por intereses contrapuestos entre los socios, etc.

que el tipo de gravamen en éstas es menor —18 ó 26% en 1987 (12), que con la bonificación del 50% queda en un 13% para las Cooperativas de crédito y en un 9% para las restantes—. El menor tipo efectivo de gravamen hace que las diferencias no sean determinantes y dan razón suficiente a la escasa aceptación que desde siempre ha tenido el régimen de transparencia en el mundo cooperativo. Si desde el año 1979, primer ejercicio de su implantación, hasta el año 1985, último de aplicación del régimen de transparencia voluntario para las entidades ordinarias, los estímulos eran notables para éstas y menores para las Cooperativas, en la actualidad, el hecho de que se haya suprimido la opción voluntaria y su aplicación sí sea posible en las Cooperativas, no debe confundirse con un privilegio atractivo por las razones a las que ya hemos hecho mención.

Los inconvenientes inherentes al ejercicio de la opción y el menor ahorro fiscal para las Cooperativas, han debido constituir una pesada losa en la actitud de éstas a la hora de ejercer la opción y los hechos parecen ratificar esta opinión; de ahí que parezca aconsejable instrumentar para el futuro alguna reforma a su aplicación, por lo que planteamos, a título de *propuesta*, que en la nueva Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas se regule el régimen de transparencia fiscal y se concrete la tributación de éste, en la imputación en la persona de los socios solamente en la fracción de base imponible que vaya a ser objeto de distribución, quedando libre de imputación y por tanto de gravamen el importe de los excedentes que se incorporen al neto patrimonial de la entidad, sin perjuicio de su posterior tributación, si se desafectara del mismo y se diera a él una finalidad distinta y retributiva de las aportaciones cooperativistas. Esta medida contribuiría a compensar la natural tendencia de las Cooperativas a distribuir los excedentes no reglados y ayudaría a propiciar el adecuado fomento de estas entidades, tal y como se propugna desde el artículo 129, 2, de nuestra Carta Magna (13).

LAS OPERACIONES VINCULADAS

Es éste el segundo de los conceptos a los que deseamos prestar nuestra atención, con ocasión de estas Jornadas sobre Fiscalidad de las Cooperativas.

(12) De acuerdo con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987, que modifica el artículo 23 de la Ley 61/1978.

(13) Como acertadamente señala Vicent Chuliá, F., «el art. 129, 2, constituye, junto con otros, el desarrollo del principio de igualdad social, tal y como se manifiesta el mismo en el art. 92 de la C. E.». Ponencia a las Jornadas sobre Fiscalidad de las Cooperativas. Valencia, 11 de diciembre de 1986.

Los llamados por la doctrina económica y tributaria *precios de transferencia* (transfer prices) son denominados en nuestras normas tributarias «ingresos y gastos por operaciones vinculadas», y constituyen un concepto de extraordinaria importancia en el ámbito de la actividad cooperativa y en la determinación de los resultados derivados de esta actividad.

Como tales deben calificarse la totalidad de las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios, lo que supone que en orden a la valoración que les corresponda a los efectos de determinar la base imponible exigen la aplicación de precios de mercado, de acuerdo con el contenido del artículo 16, 6, de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que dice: «Las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios derivadas del cumplimiento de sus fines sociales se computarán por su valor de mercado», excluyéndose, en el apartado siguiente, a las Cooperativas de consumo y similares por coherencia con el objeto de las mismas: «cuando se trate de Cooperativas de consumo y, en general, para aquellas cuya finalidad consista en la realización de suministros o prestaciones a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubieran realizado».

El contenido del apartado 6 del artículo 16, que singulariza la valoración tratándose de entidades cooperativas, se inscribe en un contexto más amplio, el de las operaciones vinculadas a que hace referencia el mismo artículo en su apartado 3 y que constituye una medida cautelar de la norma legal, cuya finalidad consiste, en nuestra opinión, en evitar la elusión fiscal, que sería fácilmente alcanzable haciendo uso de los llamados «precios de transferencia» y que permitieran manipular las bases imponibles de las personas o entidades intervinientes en tales operaciones.

Si el Impuesto sobre Sociedades se inscribe en nuestro sistema tributario y su aplicación sobre las entidades sujetas al mismo exige el conocimiento cierto de los beneficios obtenidos por las mismas, no cabe duda que será plausible adoptar las medidas necesarias, en su regulación normativa, para evitar que la inadecuada contabilización de ciertas operaciones conduzca a una situación de infravaloración de estos resultados, por haber sido objeto de distribución previa a su obtención, encubriéndolos bajo la salvaguarda de su valoración contable y atentando contra los intereses de la Cooperativa al diluirse

(14) Vide Vicent Chuliá, F.: «Situación actual...». Ponencia citada. Dice el citado autor que es absolutamente artificial e injusto que se imponga la ficción de que, a efectos fiscales, tales anticipos no pueden rebasar sino que se computarán por su valor de mercado. Y sigue diciendo: «Esta norma en ocasiones inventa un excedente neto que no ha existido en la realidad económica y es un atentado a la naturaleza jurídica de la Cooperativa, del propio Impuesto sobre la Renta».

Sentimos disentir de esta opinión, pues aun aceptando que pertenezca a la propia esencia de la Cooperativa su funcionamiento con excedente cero, no se nos oculta que para su logro es necesario traspasar el beneficio de la misma a sus socios, y que, existiendo un Impuesto sobre Sociedades y estando sujetas al mismo las entidades cooperativas, su tributación por dicho Impuesto no puede ser función de que dicho trasvase se haya realizado a posteriori bajo forma de dividendo, y que, contrariamente, no habría tributación, e incluso podrían derivarse pérdidas sociales, cuando dicho beneficio se hubiese anticipado por la Cooperativa a los socios previamente al cierre del ejercicio bajo la forma de precios de transferencia.

Es evidente que el Impuesto sobre Sociedades grava los beneficios obtenidos por la entidad y que los mismos vienen determinados atendiendo a una medida universal que es común al funcionamiento de cualquier entidad sujeta: la que se pretende un ánimo de lucro, que conducirá al beneficio social. Cuando no es así, cuando la fijación de los precios de compraventa no responde a este principio, las normas del Impuesto sobre Sociedades deberán homologarse con los necesarios ajustes para poder acceder al beneficio imponible, pues permitir lo contrario debería pasar por el estudio de la conveniencia de suprimir el Impuesto para estas entidades.

(15) Vide S. I. S. S. Impuesto sobre Sociedades.

diluirse los beneficios y las cantidades que deben quedar para fondos de reserva y obras sociales.

Es evidente que la preeminencia en estas operaciones del valor de mercado sobre el valor contable constituye una excepción legalizada del principio del Impuesto sobre Sociedades que consagra a los valores contables como los computables en cuanto a valoración de ingresos y gastos (art. 16, 1). Excepción sustentada en las razones que hemos apuntado, aunque a veces no lo haya entendido así algún sector de la doctrina (14).

LA PRÁCTICA DE AJUSTES

Las posibles diferencias entre las valoraciones contables de ingresos y gastos y las que debieran corresponder atendiendo a la normativa legal hace necesaria la práctica de ajustes para acceder a la valoración de la base imponible.

Del contenido reglamentario cabe interpretar la posibilidad de practicar ajustes de muy variada naturaleza, que podrían ser clarificados como contables o valorativos, extracontables, por cuentas de orden, marginales o anexos al Balance y por cuentas divisionarias (15) y que cualquiera que sea la clase de ajuste practicado no parece derivarse del contenido de la norma legal que el ajuste fiscal tenga carácter penalizador, sino que, al contrario, su prima ratio es de índole clarificadora.

La redacción del Reglamento manifiesta la necesidad de practicar ajustes extracontables bien en los supuestos en los que las diferencias positivas de valoración no hayan sido recogidas en la cuenta de resultados —artículo 99, 2, del Reglamento— o bien en aquellos otros en los que se trata de diferencias negativas —artículo 120, 2—. Sin embargo, el hecho de que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 99, 1, b, califique como diferencias positivas de valoración y, por tanto, supongan incremento de base imponible, todas las que representen mayores ingresos o menores gastos y, por el contrario, omita, en el artículo 120, que tendrán la consideración de diferencias negativas las que comporten menores ingresos o mayores gastos y que, en consecuencia, suponen una disminución de la base imponible, no debe ser calificado, como han hecho parte de la doctrina y la propia Administración, como interpretación de que la práctica de los ajustes fiscales debía corresponderse con un criterio unilateral, porque las normas del artículo 16 son penalizadoras.

Un estudio en torno al contenido de esta materia sobre el Anteproyecto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades permite ver el ánimo de unilateralidad de estos ajustes, limitándolos a los supuestos «que supongan mayores ingresos o menores gastos». Sin embargo, el Consejo de Estado, en su dictamen, recomendó suprimir el último inciso del artículo 39 del Anteproyecto, que dice: «siempre que ello determine un mayor ingreso o menor gasto respecto de los reflejados en contabilidad». Dicha recomendación fue aceptada por el Gobierno y suprimido el citado inciso, por lo que debe ser interpretado como intención manifiesta de que a través de los ajustes se pretende reconducir a los cauces fiscales las operaciones que en términos contables se han desviado, lo que supondrá la práctica necesaria de un ajuste bilateral, puesto que dos son las partes intervinientes y tanto si los ajustes a practicar conducen a un aumento como a una disminución de la base imponible.

SENTENCIA DEL T. E. A. C. DE 10 DE SEPTIEMBRE DE 1986

En este sentido se ha manifestado la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de septiembre de 1986. Así, tras considerar, en torno a la extensión de los ajustes fiscales de los «precios de transferencia» los antecedentes históricos, la redacción del Anteproyecto del Impuesto sobre Sociedades, el dictamen del Consejo de Estado, el contenido de la Ley 61/1978, la inexistencia de norma legal que tipifique la utilización de los precios de transferencia como infracción administrativa y el ajuste como sanción, el contenido del artículo 220 del Tratado de Roma en torno al compromiso de los Estados miembros para evitar la doble imposición y las recomendaciones e informes técnicos del Comité Fiscal y Financiero de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O. C. D. E.), sostiene que «cuando se trata de sociedades residentes en España, el ajuste bilateral de los precios de transferencia, desemboca en una situación idéntica a la que se hubiera producido si «ab initio» las sociedades intervinientes hubiesen operado de acuerdo con precios de libre mercado; por el contrario, si el ajuste es sólo positivo y unilateral es cierto que impide la elusión o fraude fiscal, pero trastoca la realidad originando en el conjunto de las sociedades intervinientes un beneficio fic-

ticio, superior al realmente habido y, por tanto, doble imposición, y en sentido inverso, si no existieran ajustes fiscales sería muy fácil eludir determinados impuestos, incluido, entre ellos, el Impuesto sobre Sociedades, mediante precios de transferencia; por lo que es obligado resaltar que el camino lógico, equitativo y eficaz es el de los ajustes fiscales, pero con efecto bilateral y recíproco.